



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE

DOTTORATO DI RICERCA IN
SCIENZE GIURIDICHE

Indirizzo

Teoria e storia del diritto
Teoria e storia dei diritti umani (internazionale)

CICLO XXXIII

História do Futuro da Fiscalidade:
política fiscal internacional, transnacionalização do
direito e democracia na era da globalização

Settore Scientifico Disciplinare IUS/20

Dottorando

Dott. Rafael Köche

Tutore

Prof. Emilio Santoro

Coordinatore

Prof. Alessandro Simoni

Anni 2017/2021

Sertão: é dentro da gente
Guimarães Rosa

*A conoscere bene la natura de' populi, bisogna essere principe, et a
conoscere bene quella de' principi, bisogna essere popolare.*
Niccolò Machiavelli, **Principe**

*Se a miséria dos pobres não é causada pelas leis da natureza, mas
pelas instituições, é grande o nosso pecado.*
Charles Darwin

*A pobreza não é um acidente. Assim como a escravização e o
Apartheid, a pobreza foi criada pelo homem e pode ser removida
pelas ações dos seres humanos.*
Nelson Mandela

*Enquanto existir nas leis e nos costumes uma organização social que
cria infernos artificiais no seio da civilização, juntando ao destino,
divino por natureza, um fatalismo que provém dos homens; enquanto
não forem resolvidos os três problemas fundamentais a degradação
do homem pela pobreza, o aviltamento da mulher pela fome, a atrofia
da criança pelas trevas; enquanto, em certas classes, continuar a
asfixia social ou, por outras palavras e sob um ponto de vista mais
claro, enquanto houver no mundo ignorância e miséria, não serão de
todo inúteis os livros desta natureza.*
Victor Hugo, **Les Misérables** (1862)

*De homem que não possui nenhum poder nenhum, dinheiro nenhum, o
senhor tenha todo medo!*
Guimarães Rosa

Dedico esta monografia à **minha querida mãe**, que, como uma fortaleza, enfrentou os maiores desafios impostos à sua vida, coincidentemente durante o meu percurso doutoral, e, com grande alegria e entusiasmo, apesar da distância oceânica que nos separava, me deu todo o apoio necessário para seguir em frente, **e ao meu querido pai**, que não hesitou em permanecer ao seu lado, dedicando-se dia e noite, concedendo-me, assim, as condições necessárias para que eu pudesse prosseguir a minha jornada.

**HISTORY OF THE FUTURE OF TAXATION:
International tax policy, transnationalization of law,
and democracy in the age of globalization**

Abstract: The globalization, financialization and digitalization of the economy have produced important effects on the notion of sovereignty, territory, law, and State. Since the 2008 Crisis, a new global financial architecture, new governance and transparency standards, and new international tax regulatory framework have been set up, such as the BEPS Project. This change of paradigm has been further exacerbated by the Covid-19 pandemic. Such epochal transformations produced changes in the economic production system (from an industrial to a post-industrial capitalism), in the legal production system (from statutory law to transnational law), in the processes of political legitimation (from a representative to a post-representative democracy). The available theories of democracy do not offer sufficiently complex conceptual tools allowing a realistic interpretation of the relationship between democratic institutions and the increasing complexity of post-industrial societies. The tax base erosion, the concentration of wealth and the increase in inequality challenge contemporary tax systems. We are going through a transformation of the Welfare State model, in which a new type of capitalism and a new *form of life* are emerging, very different from previous phases of social development. These transformations deserve to be theorized, to the extent that they put into crisis a number of fundamental conceptual categories of social sciences. International fiscal policy is, in this sense, a privileged example of these epistemological transformations that are taking place within the theory of the state, the theory of law and the theory of democracy.

Keywords: Transnational tax law; post-industrial capitalism; Welfare State; democracy.

**HISTÓRIA DO FUTURO DA FISCALIDADE:
política fiscal internacional, transnacionalização do direito e
democracia na era da globalização**

Resumo: A globalização, a financeirização e a digitalização da economia produziram efeitos importantes sobre a noção de soberania, território, direito e Estado. Desde a Crise de 2008, uma nova arquitetura financeira global, novos padrões de governança e transparência e um novo marco regulatório tributário internacional foram estabelecidos, como o Projeto BEPS. Esta virada paradigmática foi ainda mais exacerbada pela pandemia da Covid-19. Tais transformações epocais produziram mudanças no modo de produção econômica (de um capitalismo industrial a um capitalismo pós-industrial), no modo de produção jurídica (de um direito estatal a um direito transnacional), nos processos de legitimação política (de uma democracia representativa a uma democracia pós-representativa). As teorias democráticas disponíveis não oferecem ferramentas conceituais suficientemente complexas para permitir uma interpretação realista da relação entre as instituições democráticas e a crescente complexidade das sociedades pós-industriais. A erosão da base tributária, a concentração de riqueza e o aumento da desigualdade desafiam os sistemas fiscais contemporâneos. Estamos passando por uma transformação do modelo de Estado Social, no qual um novo tipo de capitalismo e uma nova forma de vida estão emergindo, muito diferente das fases anteriores de desenvolvimento social. Essas transformações merecem ser teorizadas, na medida em que colocam em crise uma série de categorias conceituais fundamentais às ciências sociais aplicadas. A política fiscal internacional é, nesse sentido, um exemplo privilegiado dessas transformações epistemológicas que estão ocorrendo no seio da teoria do Estado, na teoria do direito e na teoria da democracia.

Palavras-chave: Direito tributário transnacional; capitalismo pós-industrial; Estado Social; democracia.

AGRADECIMENTOS

À minha família, por todo seu amor, carinho e dedicação.

À minha amada Daniela, que esteve ao meu lado nos momentos mais bonitos e mais difíceis, me apoiando e me estimulando a seguir sempre em frente. Seu amor foi fundamental.

Ao meu orientador, Prof. Emilio Santoro, por ter aceitado o desafio de colocar tributação e filosofia para dialogar.

Às Faculdades Integradas de Taquara/RS – FACCAT, especialmente nas pessoas do Prof. José Alcides Renner, Prof. Delmar Henrique Backes, Prof. Sergio Nikolay e Dr. Nicolau Rodrigues da Silveira, sem os quais este projeto não teria se concretizado.

Ao Prof. Anderson Vichinkeski Teixeira, que acompanhou todo o meu percurso doutoral antes mesmo de ele ter iniciado e que gentilmente me acolheu no grupo de pesquisa Direito Constitucional Comparado (Unisinos / CNPq).

Ao Prof. Daniel Gutmann, que me abriu as portas da Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne e tornou possível meu estágio de pesquisa na Sorbonne Fiscalité.

Ao querido Prof. José Casalta Nabais, pela sua grande generosidade, pelo privilégio de poder discutir tantos detalhes da tese e por ter compartilhado seus textos inéditos.

Ao Prof. Hugo de Brito Machado Segundo, pelas valiosas contribuições na qualificação da tese e profícuo diálogo.

Aos membros da banca examinadora, Profa. Maria Matilde Lavouras e Prof. Sérgio André Rocha, pelo especial interesse e disponibilidade.

Ao Prof. Stefano Dorigo, que me permitiu acompanhar o seu curso de direito tributário internacional na Universidade de Florença, pela bela acolhida e importante interlocução.

À toda equipe do meu escritório, especialmente à Karoline Schwartzhaupt e Leonardo Bühler, que mostraram grande lealdade, dedicação e profissionalismo.

A Marlo Thurmann e Zélia Tomaselli pela parceria durante todos esses anos.

À Helen Andrade e Mateus Bassani pela amizade sincera e verdadeira.

Aos membros do *Centro di filosofia del diritto internazionale e della politica globale Jura Gentium*, em especial, ao Prof. Filippo Ruschi, Profa. Lucia Re e Dra. Rosaria Piroso.

Aos meus queridos amigos Gianmarco Gori, Salomé Archain e Davide Petrillo, não apenas pela importante interlocução acadêmica, mas especialmente pela generosa hospitalidade, carinho e amizade.

Aos membros do Departamento de Direito da Universidade de Florença, colegas, professores e funcionários, em especial, ao Prof. Alessandro Simoni.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
II - FORMA DE TRIBUTO E COMPLEXIDADE SOCIAL	24
1.1. Invenção do tributo e revoluções fiscais: a tributação entre o que o governo pretende arrecadar e o quanto é justo exigir	25
1.2. A função moderna do tributo: entre arrecadação e extrafiscalidade	40
1.3. Da capacidade contributiva dos contribuintes à capacidade financeira dos Estados: qual é o critério de justiça fiscal no espaço mundializado?	48
1.4. Qual o custo do direito? O orçamento público como núcleo do constitucionalismo financeiro – o Estado fiscal entre sustentabilidade e suportabilidade	64
II - ESTADO E TRIBUTO: DO DIREITO ESTATAL AO DIREITO TRANSNACIONAL – O DESAFIO DA SOBERANIA NO SÉCULO XXI	78
2.1. A (trans)formação do Estado no constitucionalismo: encontros e desencontros da experiência constitucional europeia, inglesa e estadunidense	81
2.2. Supremacia da Constituição e <i>Welfare State</i> : transformações da teoria democrática, de legitimação do poder político e do papel do Estado no século XX	84
2.3. O constitucionalismo no Novo Mundo: a experiência constitucional latino-americana	88
2.4. Constituição sem constitucionalismo: a experiência constitucional africana	94
2.5. A crise fiscal do estado social e as raízes do constitucionalismo financeiro	100
2.6. Efeitos da globalização no Estado e na produção jurídica: direito transnacional	104
2.7. Reconfiguração conceitual da soberania	114
2.8. Novas espacialidades e o Estado no século XXI: qual o lugar do direito?	121
III – GUERRA E PAZ FISCAL: OS SISTEMAS FISCAIS ENTRE COMPETIÇÃO E COOPERAÇÃO INTERNACIONAL	140
3.1. A era do segredo bancário acabou! <i>Global tax transparency standards</i> e os tratados de troca automática de informações em matéria fiscal	142
3.2. O Projeto BEPS contra a “anarquia fiscal generalizada”: marco da conformação de alterações epistemológicas paradigmáticas	150
3.3. Respostas europeias à evasão fiscal e à tutela da livre concorrência: Auxílio de Estado, Código de Conduta e cooperação administrativa em matéria fiscal	160
3.4. A aposta no multilateralismo para combater a <i>anarquia fiscal</i> : pensar as relações internacionais a partir de Martin Wight	175
IV – POR UMA TEORIA E FILOSOFIA DA FISCALIDADE INTERNACIONAL: DESAFIOS DA EPISTEMOLOGIA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA PARA ALÉM DA ERA PANDÊMICA	188
4.1. O fenômeno impositivo diante da complexidade social, ou por que o sistema tributário está sempre em reforma?	188
4.2. A necessidade de um debate filosófico sobre as consequências da globalização em relação aos sistemas fiscais e ao fenômeno impositivo: <i>a transnacionalização do direito tributário</i>	198
4.3. Fiscalidade, ordem política transnacional e a necessidade de uma teoria da democracia pós-representativa	222
4.4. Fiscalidade, capitalismo pós-industrial e concentração de riqueza	248
CONSIDERAÇÕES FINAIS: HISTÓRIA DO FUTURO DA FISCALIDADE	272
REFERÊNCIAS	281

INTRODUÇÃO

A premissa geral que constitui o pano de fundo das minhas reflexões é a hipótese de que a teoria e a filosofia do direito possuem uma tradição de pensamento consolidada em matéria de tributação e fiscalidade no âmbito nacional, mas que esse mesmo fenômeno é incipiente em nível internacional. As transformações operadas nas últimas décadas, com a globalização, financeirização e digitalização da economia colocam em crise uma série de estatutos teóricos, que devem ser repensados à luz dos desafios impostos por uma sociedade complexa e um capitalismo pós-industrial.

Esta tese não tem a pretensão de dizer como as coisas “deveriam ser”, desenhando um mundo utópico, como se houvesse um consenso universal sobre a emergência de certos cânones jurídicos. Maquiavel há muito refutou esse tipo de abordagem, que pouca serventia possui¹. Na prática, pretende teorizar dimensões do real pouco ou não teorizadas, descrevendo fenômenos a partir de uma perspectiva filosófica. Nesses termos, pretende-se fazer filosofia da fiscalidade internacional.

Veja-se que a expressão “fazer filosofia” encerra consigo a atividade do próprio *filosofar*². Em outras palavras, esta tese não pretende fazer filosofia *do* direito, mas filosofia *no* direito. Como a tributação internacional não é objeto recorrente das investigações filosóficas e, ao mesmo tempo, a filosofia não é objeto recorrente dos estudos dos tributaristas internacionalistas, esta tese é desafiada constantemente pelo nível de profundidade e detalhamento que a abordagem deveria adotar. Muitos temas abordados nessa tese podem ser corriqueiros a um tributarista, mas incompreensíveis a um filósofo do direito e vice-versa.

Assim, eventualmente, quando se entendeu necessário, aprofundou-se a abordagem de forma mais detalhada e descritiva. Contudo, em termos gerais, é possível dizer que esta tese aposta no conhecimento prévio do leitor sobre as teorias políticas e jusfilosóficas, tradições de pensamento e eventos históricos que marcam a teoria do Estado, da tributação e da democracia.

Exatamente por tal razão, essa tese teve que ser construída a partir de uma interlocução com diferentes professores, pesquisadores e agentes do mercado, de diferentes áreas de

¹ “Ma sendo l’intenzione mia stata scrivere cosa che sia utile a chi la intende, mi è parso più conveniente andare dreto alla verità effettuale della cosa che alla immaginazione di essa. E molti si sono immaginati republiche e principati che non si sono mai visti né conosciuti in vero essere. Perché gli è tanto discosto da come si vive a come si doverrebbe vivere, che colui che lascia quello che si fa, per quello che si doverrebbe fare, impara più presto la ruina che la perservazione sua” (MACHIAVELLI, N. *Il Principe*. Torino: Einaudi-Gallimard, 1997, p. 159).

² HEIDEGGER, Martin. *Que é isto – a filosofia?* Identidade e diferença. Trad. Ernildo Stein. Petrópolis: Vozes, 2009. p. 15.

atuação, a partir de um tripé que poderia ser figurativamente assim ilustrado: filosofia do direito internacional – tributação internacional – direito transnacional. E, nesse sentido, ela foi construída a partir da experiência em três países diversos: Itália, França e Brasil.

Em relação ao primeiro aspecto (filosofia do direito), deve-se muito à interlocução com Santoro e com as importantes discussões desenvolvidas pelo Centro de filosofia do direito internacional e da política global *Jura Gentium*, vinculado à Universidade de Florença. Em relação ao segundo aspecto (tributação internacional), deve-se muito à experiência na Sorbonne Fiscalité, vinculada à Universidade de Paris 1 – Pantheon-Sorbonne, especialmente a partir das reflexões de Gutmann. Quanto ao último aspecto (direito transnacional), deve-se muito à interlocução com Teixeira no âmbito do grupo de pesquisa Direito Constitucional Comparado, vinculado à Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos.

Esse conjunto de experiências, em diferentes áreas do conhecimento, culturas distintas e perspectivas diversas, marca profundamente essa tese, mantendo, ainda assim, sua vinculação institucional como uma tese de teoria e filosofia do direito.

Além dos aspectos da estrutura formal da tese, adiante detalhados, é necessário apresentar ainda algumas premissas teóricas que fundamentam a sua abordagem. Muitas dessas premissas serão aprofundadas no decorrer do próprio trabalho, pois necessárias à demonstração da própria tese, como é o caso das noções de sociedade, complexidade e epistemologia reflexiva, desenvolvida por Beck, Luhmann e Zolo. A compreensão desta tese certamente passa pela compreensão de tais premissas.

Contudo, uma tese que se proponha a fazer filosofia da fiscalidade ou que se proponha a colocar em discussão a teoria do Estado, do direito e da democracia, necessariamente precisa colocar em questão seus aspectos epistemológicos primordiais e, por isso, inevitavelmente se caracterizará por certa circularidade metodológica. Após a *virada linguística*³, se tornou impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem – uma vez que esta é momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano. Qualquer formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos exige uma reflexão sobre sua infraestrutura linguística.

Em outras palavras, na filosofia clássica, para compreender a linguagem, dever-se-ia compreender a correspondência existente entre *palavras* e *coisas*, diante da isomorfia existente entre *estrutura gramatical* e *estrutura ontológica*. A teoria platônica da linguagem, nesse sentido, afirma a correspondência fundamental entre *linguagem* e *ser*. Como os nomes

³ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta Lingüístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996. p. 13.

podem ser verdadeiros ou falsos, deveria haver algo que nos revela, sem os nomes, que nomes seriam verdadeiros ou não; ou seja, em Platão, seria possível conhecer as coisas sem os nomes. Eis, então, a tese fundamental de Platão e da filosofia do Ocidente: na linguagem não se atingiria a verdadeira realidade (*alétheia ton onton*); o real só é conhecido verdadeiramente em si (*aneu ton onomaton*) sem palavras, isto é, sem a mediação linguística. Naquele contexto, a linguagem era reduzida a puro instrumento, e o conhecimento do real se fazia independente dela.⁴

Desse modo, a linguagem não era considerada constitutiva da expressão humana do real, mas um instrumento posterior, possuindo função prioritariamente *designativa*. Na história do Ocidente, embora diversos aspectos da linguagem tenham sido questionados, a concepção da linguagem como algo secundário ao conhecimento da realidade quase sempre se conservou intocada. Verifica-se tal concepção inclusive em tempos modernos, quando, por exemplo, Descartes admite a possibilidade de uma reflexão radical independente da tradição e da linguagem. Para ele, a consciência pode atingir a *certeza plena*, o problema fundamental da teoria do conhecimento, sem a mediação linguística, isto é, por pura autointuição, sem nenhuma referência a uma comunidade linguística⁵.

Enquadrando-se na tradição de Herder, Heidegger ataca repetidamente as concepções de linguagem que a reduzem a mero instrumento de pensamento ou de comunicação⁶. Nesse período, a filosofia passa a colocar em questão o papel da linguagem na compreensão do mundo, sustentando que os seres linguísticos funcionam na dimensão semântica; ser reflexivo, portanto, seria operar nessa dimensão⁷. Essa (nova) teoria da linguagem é também

⁴ PLATÃO. *Teeteto*. 3.ed. Trad. Adriana Manuela Nogueira e Marcelo Boeri. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2010; PLATÃO. *Crátilo*. Trad. Maria José Figueiredo. Lisboa: Instituto Piaget, 2001; KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017, p. 24-6; OLIVEIRA, Manfredo. *Reviravolta Lingüístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea*, 1996, p. 17-24; STRECK, Lenio Luiz. A filosofia e a linguagem ou de como tudo começou com Crátilo. In: *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 151-182.

⁵ DESCARTES, René. *Discurso do método*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 4. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009; DESCARTES, René. *Meditações sobre a filosofia primeira*. Coimbra: Almedina, 1976; KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017, p. 25.

⁶ “Mas ele dá a esse modo de pensamento uma característica toda própria. Enquanto Herder, ao inaugurar a visão constitutiva, ainda fala em termos de “reflexão”, que soa como uma forma de consciência, Heidegger revira claramente a questão e vê a linguagem como aquilo que dá acesso aos significados. A linguagem desvela. [...] a linguagem é vista como condição do desvelamento do ser do mundo. O desvelamento não é intrapsíquico, mas ocorre no espaço entre seres humanos; na verdade, ele ajuda a definir o espaço partilhado pelos seres humanos”. (TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 126).

⁷ Nesse sentido, dirá Taylor: “os seres humanos são animais linguísticos. São seres que de alguma maneira possuem esse poder constitutivo de expressão”. TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 128. O que significaria: “agir a partir da sensibilidade a questões de justiça irreduzível”. (Id., p. 118). “Como manifestação de uma razão, a linguagem desperta em

chamada de *expressivo-constitutiva*. *Constitutiva* no sentido de que a linguagem está presente em toda a gama de sentimentos, atividades e relações crucialmente humanas ou simplesmente a torna possível; *expressiva* porque concede papel criativo à expressão.

Quando Heidegger descreve a linguagem como a “morada do ser”, lhe dá um estatuto que transcende o instrumental. Essa questão se vincula, de certo modo, com os próprios primórdios de tradição filosófica ocidental: Aristóteles definiu o ser humano como *zoion ekhon logon*, normalmente traduzido por “animal racional”. Heidegger toma essa noção e sugere que vamos além da interpretação tradicional que essa tradução entroniza, propondo uma tradução diferente, “animal que possui *logos*”, com toda a polissemia deste último termo, que ainda assim se centra na linguagem⁸.

Portanto, em Heidegger, a linguagem é essencial para o modo como as coisas se apresentam, o *trazer-à-luz* (*Lichtung*)⁹. O subjetivismo moderno “onticiza” o *trazer-à-luz* de maneira oposta à do platonismo. Agora, as coisas aparecem porque há sujeitos que as representam e têm uma posição sobre elas. Entretanto, qualquer compreensão que o ser humano possa ter sobre os entes que o cercam e sobre si mesmo já vem amparada por um *mundo* que lhe antecede. Desta forma, o *ser-aí* indica o ser humano a partir de uma *perspectiva existencial*, uma *compreensão existencial*, que por ele não é escolhida, pois para que possa escolher algo, já tem de possuir uma pré-compreensão.¹⁰

E essa compreensão (prévia) é dada a partir do contexto histórico e cultural, a partir dos *sentidos que lhe chegam pela linguagem*. Em outras palavras, quando o ser humano se dá conta de si (*autoconsciência*), a percepção que possui das coisas que estão à sua volta e de si mesmo já é desde sempre mediada pelo sentido. Mas, afinal, de que sentido se está tratando? É justamente aquele que é transmitido pelo horizonte histórico-cultural do qual emerge, aquele que ultrapassa a sua constituição genética, aquele que lhe é transmitido a partir do contato com os outros.¹¹

mim e em outrem o que nos é comum. Mas ela supõe, em sua intenção de exprimir, nossa alteridade e nossa dualidade”. (LÉVINAS, Emmanuel. *Entre Nós: Ensaio sobre a alteridade*. Trad. Pergentino Stefano Pivatto et. al. Petrópolis: Vozes, 2004. p. 49).

⁸ HEIDEGGER, Martin. *A caminho da linguagem*. Tradução de Marcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2003, p. 196-8.

⁹ “Platão, pode-se dizer, tinha um relato óntico do trazer-à-luz. Este ainda é, num sentido óbvio, não subjetivista. Mas Heidegger pensa que ele nos faz resvalar rumo ao subjetivismo. Talvez porque o ato mesmo de situar onticamente o trazer-à-luz reflita um impulso rumo a apreendê-lo, a exercer controle intelectual sobre ele; e isso, levado a termo, emergirá na vontade de poder”. (TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000, p. 129).

¹⁰ KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017, p. 26.

¹¹ Veja-se, nesse sentido, os relatos sobre o caso de Amala e Kamala (duas crianças que viveram alguns anos com lobos, assumindo o mesmo comportamento deles) e de Kaspar Hauser (famoso caso de uma criança que

O pensamento desenvolvido no século XX a partir da *linguistic turn* mostrou que a constituição da razão humana é *dialógica*: a compreensão não se dá a partir de si mesma, mas se forma a partir de uma compreensão existencial que lhe é legada pela tradição histórica e que ocorre na linguagem. Há, pois, um *horizonte* no qual as coisas fazem sentido e a partir do qual as escolhas são feitas.

Ao explorarmos o papel da linguagem, mormente a partir da nova teoria da linguagem surgida no final do século XVIII, o que se evidencia é o caráter intersubjetivo da linguagem. Nesse sentido, a desconstrução operada pela *linguistic turn* afeta diretamente aquilo que Taylor chama de *epistemologia padrão*. Em outras palavras, poderíamos dizer que as reflexões epistemológicas de Heidegger afastam-nos inteiramente da concepção epistemológica moderna, a partir de uma nova concepção de sujeito, a qual perpassará todo este trabalho.

Trata-se de uma concepção de sujeito como um *agente essencialmente personificado*. Ao afirmar que o sujeito é *personificado*, ou *corporificado*, não se está se referindo simplesmente que a nossa condição de sujeito depende *casualmente* de determinadas características corporais; ou que nossa experiência se dá também a partir do nosso corpo; ou, ainda, como sujeitos, precisamos de nossos aspectos constitutivos que nos fazem *sermos no mundo* (como, por exemplo, a atestação de que, para poder ver, precisaríamos estar com os olhos abertos). A afirmação de o sujeito ser um *agente incorporificado* quer dizer mais que isso: está-se tratando da *natureza* de nossa experiência e de nosso pensamento, bem como de todas as funções que nos pertencem enquanto *sujeito*. Dizer que somos *essencialmente incorporificados* é dizer que é essencial para nossa experiência e pensamento ser a experiência e o pensamento de seres dotados de corpo¹².

Destarte, percebemos o mundo (ou o assimilamos) por meio de nossas capacidades de nele agir. Podemos dizer que nosso *campo perceptual* tem a estrutura que tem por ser vivenciado como um *campo de ação potencial*: “Como meu campo é estruturado de modo a

ficou por muitos anos recluso, sozinho, e, ao sair, não conseguia nem mesmo se reconhecer no reflexo do espelho, procurando “aquela pessoa” – reflexo – atrás do vidro). SILVA FILHO, José Carlos Moreira da. Pessoa Humana e Boa-Fé Objetiva: a alteridade que emerge da *ipseidade*. In: SILVA FILHO, José Carlos Moreira da; PEZZELLA, Maria Cristina Cereser (Org.). *Mitos e Rupturas no Direito Civil Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 299.

¹² KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017, p. 27-8; TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 35.

só fazer sentido com relação a essa capacidade, posso dizer que o mundo, tal como o percebo, é estruturado por ela, ou que vejo o mundo por meio dela”.¹³

Essa concepção de *ser-no-mundo* (ou de o sujeito humano como *être-au-monde*, como refere Merleau-Ponty¹⁴) mostra que o nosso acesso primário ao mundo ocorre por meio da percepção, e esta é essencialmente a de um agente corporificado, engajado no mundo. Portanto, nosso sentido de nós mesmos como agentes corporificados é constitutivo de nossa experiência.

Nessa linha, a filosofia moderna, e, de certo modo, a cultura moderna, acabou perdendo o controle dos padrões adequados de razão prática. Será, pois, com Heidegger e Wittgenstein que, de certo modo, se conseguirá desconstruir o racionalismo moderno. Esses filósofos tiveram que lutar para resgatar uma compreensão de sujeito como agente corporificado ou engajado.

Tal *engajamento* quer dizer que o mundo do agente é moldado por sua forma de vida, por sua história ou por sua existência corporal. Assim, as maneiras pelas quais nosso mundo é moldado definem os contornos daquilo que Taylor chama de “ação engajada” – ou que Heidegger designou como a “finitude do agente cognoscente”.¹⁵

A visão racionalista dominante¹⁶ descartou esse engajamento, dando-nos um modelo de nós mesmos como pensadores desprendidos. A concepção moderna, a partir de Descartes, concentra-se no procedimento: a razão não é a faculdade que nos conecta a uma ordem de coisas do universo considerada, *per se*, racional, como na filosofia clássica. Ela é antes a faculdade mediante a qual pensamos adequadamente. Em seu emprego teórico, a razão serve para construir um quadro do mundo, que requer a submissão da racionalidade a um cuidadoso escrutínio, sem deixar que nossa visão das coisas se forme distraidamente, frouxamente ou de acordo com os preconceitos de nossa época. Ela envolve esse exame acurado ao pensar sobre

¹³ TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 37. “Somos em essência seres vivos, e, como tais, agimos no mundo e sobre o mundo; nossa atividade se dirige para as coisas que precisamos e que usamos e para os outros sujeitos com quem nos engajamos. Estamos assim inescapavelmente abertos ao mundo, e nossa maneira de sê-lo, nossa percepção, é essencialmente a de um agente às voltas com o mundo” (Id., p. 37-8).

¹⁴ MERLEAU-PONTY, Maurice. *O visível e o invisível*. Trad. José Artur Gianotti e Armando Mora d’Oliveira. São Paulo: Perspectiva, 2007, p. XX.

¹⁵ HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2008, p. XX; TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 72-5.

¹⁶ Quando Charles Taylor fala de “visão dominante” não está se referindo apenas às teorias que tiveram proeminência na filosofia moderna, mas também a uma perspectiva que até certo ponto *colonizou o senso comum de nossa civilização*. “Isso nos dá um quadro de agentes que, ao perceber o mundo, assimilam ‘parcelas’ de informação do ambiente circundante e os ‘processam’ de alguma forma a fim de emergir com o ‘quadro’ do mundo que formam; agentes que agem como base nesse quadro, a fim de realizar suas metas, por meio de um ‘cálculo’ de meios e fins”. (TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 75).

seus próprios processos, o que determina a virada reflexiva do racionalismo moderno. Essa construção cuidadosa de nosso quadro das coisas exige a identificação e o atendimento de um procedimento confiável.¹⁷

Essa proposta parece ser a de tentar ver o mundo não de um lugar nele situado ou de determinada percepção – a partir de uma forma de vida –, mas simplesmente tentar vê-lo de nenhum lugar ou de nenhuma forma de vida particular. O passo fatal acabou acontecendo com a ontologização dessa perspectiva *desprendida*, conferindo o estatuto de *constituição parcial da própria mente*. Essa ontologização, ou “*libertação da perspectiva da experiência corporificada*”, assumiu duas formas principais: o dualismo e o mecanicismo.

Na sua primeira forma, a qual se filia Descartes, verifica-se uma perspectiva que distingue mente e corpo, bastante comum ainda atualmente. Essa perspectiva é responsável pela importância desproporcional aos sentidos e à imaginação em nosso relato do conhecer. A segunda forma de ontologia do desprendimento, o mecanicismo, com o passar dos séculos, foi ganhando terreno, na medida em que o dualismo foi perdendo credibilidade. O quadro de desprendimento da mente dá força ao mecanicismo, que, aliado ao atomismo proveniente da postura anterior, entende o pensamento como um processamento de informações com neutralidade (como no caso das atuais teorias da mente baseadas no modelo computacional)¹⁸.

As explicações nesses termos são grandemente prestigiadas, visto sua associação com os espetaculares sucessos da ciência natural. Por isso a dificuldade de argumentar contra esse modelo, quando a força desses argumentos é neutralizada pela ideia de que, de certo modo, acreditamos que o pensamento é puro processamento de informação. O modelo racionalista penetrou fundo no senso comum dos dias atuais. É nesse sentido que Taylor diz que esse modelo tem o benefício do ônus da prova a seu favor. São necessários, portanto, fortes argumentos filosóficos para que as pessoas pensem sobre isso de outro modo, para tentar recusar algo que parece tão óbvio.

Eis o ponto que podemos evidenciar o papel fundamental de Heidegger e Wittgenstein em favor do agente humano como *finito* ou *engajado*, que nos ajudaram a nos “libertar dos grilhões do racionalismo moderno”, nos termos de Taylor. Para essa tradição, as ações humanas só podem ser compreendidas quando percebidas a partir de formas de vida situadas

¹⁷ KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017, p. 28.

¹⁸ Nesse caso, “o agente considera o *input* inteligível em termos das operações a que ele pode submeter esse *input*. Ininteligível é o que não pode ser processado. Mas essas operações são elas mesmas descritas em termos de mecanismo. Logo, todo enunciado acerca de ‘condições de inteligibilidade’ com respeito a algum *input* teria de tomar a forma de alguma afirmação sobre programação, rígida ou contingente, do mecanismo, acerca das relações causais desse *input* com a série de passos que ele pode desencadear”. TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 79-80.

historicamente em uma dada cultura. Ou seja, toda forma de subjetividade, até mesmo aquela que se fecha na noção de uma suposta neutralidade e instrumentalidade da razão humana, se apoia desde sempre em fontes morais que lhe dão sentido e propiciam a sua emergência¹⁹

O agente humano está inserido num *contexto* que constitui o *horizonte inexplicitado* no âmbito do qual a experiência pode ser entendida, “trata-se daquilo que não só percebo, porque ele torna inteligível aquilo que incontestavelmente percebo, como, ao mesmo tempo, não o percebo explícita ou focalmente, porque esse *status* já é ocupado por aquilo que ele está tornando inteligível”.²⁰ Esse “pano de fundo” é aquilo que advém com o agente engajado. Ou seja, é o contexto de inteligibilidade da experiência desse agente, uma espécie de compreensão implícita – ou *pré-compreensão*, para usar o termo de Heidegger²¹.

Esta é uma das características que distingue uma visão da ação humana como engajada da concepção do agir desprendido: o fato de a primeira reservar um lugar para esse tipo de pano de fundo. Heidegger e Wittgenstein foram importantes para o ataque ao quadro desprendido da mente, incluindo, para tanto, um relato do *agente engajado*. Heidegger fala de *finitude* em seu relato do *Dasein*²². Wittgenstein situa os significados de nossas palavras no contexto de nossa forma de vida (*Lebensform*)²³.

Não obstante todas as diferenças em termos de linguagem e dos caminhos divergentes que exploraram esses dois filósofos, é inegável que a tradição inaugurada por ambos serve como uma fonte para as reflexões que lançam um desafio adequado à hegemonia da razão burocrático-técnica moderna em nossa vida. A influência da *visão desprendida* é tão forte que o tipo de pensamento de que os dois são variantes tem certa significação *contracultural*, um ímpeto inerente de oposição às formas hegemônicas de nossa época²⁴. Nesse novo paradigma, a linguagem passa a ser entendida não mais como uma terceira coisa que se coloca entre o sujeito e o objeto, mas, sim, como condição de possibilidade.

É nesse contexto que o chamado *método fenomenológico-hermenêutico* se desenvolve, numa verdadeira crítica em relação ao método (moderno), uma vez ele que não pode ser compreendido simplesmente como um instrumento para garantir a verdade como certitude

¹⁹ KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017, p. 30.

²⁰ TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 81-2.

²¹ HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2008, pp. 208.

²² HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2008, p. 98-9.

²³ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. São Paulo: Abril Cultural, 1975, e WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 2001.

²⁴ TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000. p. 88.

para o sujeito, pois o próprio método também se tornou objeto de investigação. Assim, método e “questão propriamente dita” da filosofia não apenas se correspondem; elas coincidem e se identificam²⁵.

Em outras palavras, na ciência moderna, o método faz parte da própria conquista do saber que, “depois de adquirido num campo bem específico, não importa mais”. Mas o que seria esse método na ciência moderna? Nas palavras de Stein, “o método é o cartucho vazio que jogamos fora. Entretanto, metaforicamente, na Filosofia: o método nunca vira cartucho vazio – porque método e coisa se condicionam reciprocamente”²⁶.

Assim, como assevera Heidegger, “a discussão das pressuposições implícitas nas tentativas meramente ‘epistemológicas’ de solucionar o problema da realidade mostra que esse problema deve ser retomado como problema ontológico na analítica existencial da presença”²⁷. A analítica existencial que parte da compreensão do ser liga os dois teoremas: *círculo hermenêutico* e *diferença ontológica* ao contexto da justificação do conhecimento humano. E Heidegger procura mostrar que este conhecimento se situa no nível da condição de possibilidade²⁸.

Portanto, partindo de uma *epistemologia hermenêutica, complexa e reflexiva*, não se pretende resolver e descartar os problemas do conhecimento, mas, antes, descerrar um âmbito não explorado, as condições prévias que o compreender traz para todo o conhecimento e dessa maneira funda um elemento de historicidade em que se apoia qualquer teoria de racionalidade²⁹.

²⁵ STEIN, Ernildo. *A Questão do Método na Filosofia: um estudo do modelo heideggeriano*. São Paulo: Duas Cidades, 1973, p. 21. A fenomenologia heideggeriana propõe uma nova concepção de método, que se situa nos “antípodas da subjetividade, exigindo para isto o retorno ao fundamento da metafísica” (Id., p. 22). Ver também: SCHUBACK, Marcia Sá Cavalcante. O vazio do nada – Heidegger e a questão da superação da metafísica. In: IMAGUIRE, Guido; ALMEIDA, Custódio Luís S. de; OLIVEIRA, Manfredo Araújo de (Orgs.). *Metafísica contemporânea*. Petrópolis: Vozes, 2007, pp. 81-97.

²⁶ STEIN, Ernildo. *Nas proximidades da antropologia: ensaios e conferências filosóficas*. Ijuí: Unijuí, 2003, p. 265-6. Pode ser encontrado pequenos aportes de Heidegger sobre o método no parágrafo sétimo de *Ser e Tempo*, no parágrafo décimo quarto de *Ontologia – Hermenêutica da Faticidade* e em *Os Problemas Fundamentais da Fenomenologia*. Basicamente, o método comporta a *redução*, a *destruição* e a *construção*. HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. 3.ed. Petrópolis: Vozes, 2008. HEIDEGGER, Martin. *Ontologia: hermeneutica de la facticidad*. (Version de Jaime Aspiunza). Madrid: Alianza, 1999. HEIDEGGER, Martin. *Los problemas fundamentales de la fenomenologia: curso de Marburgo del semestre de verano de 1927*. Trad. Juan José García Norro. Madrid: Trotta, 2000.

²⁷ HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. 3 ed. Petrópolis: Vozes, 2008, pp. 277-8.

²⁸ “A analítica existencial como compreensão do ser não elaborou constructos a partir da consciência, da representação, da vontade, para então se afirmar que somente dados tais constructos temos a explicação das condições de possibilidade do conhecimento”. STEIN, Ernildo. *Nas proximidades da antropologia: ensaios e conferências filosóficas*. Ijuí: Unijuí, 2003, p. 44.

²⁹ STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da Hermenêutica. In: STEIN, Ernildo; STRECK, Lenio Luiz (Orgs.). *Hermenêutica e Epistemologia*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 9-24.

Assumindo o caráter da finitude, a hermenêutica refere-se sobretudo à explicação fenomenológica da própria existência humana. Ou seja, a hermenêutica passa a se questionar sobre o próprio sujeito (intérprete) e as condições desse conhecimento³⁰.

A hermenêutica filosófica traz uma importante contribuição originária à problemática da constituição do sentido, ao superar uma concepção unilateral da subjetividade, que constitui sentido, como ela se articulou na filosofia moderna. Gadamer nos mostra uma subjetividade que se constitui enquanto já sempre marcada por seu mundo que, por sua vez, é historicamente mediado e linguisticamente interpretado.³¹ Em outras palavras, a hermenêutica metodológica circunscreve-se no âmbito do *apofântico*³². O compreender eleva-se em nível filosófico, quando se confronta também com o *não-dito*, consolidando a célebre definição de Gadamer: “Isto é hermenêutica: o saber do quanto fica, sempre, de não-dito quando se diz algo”.³³

Assim, conhecemos, mas sabemos também que o real é maior que o conhecido. Nesse sentido, não se exclui o procedimento metodológico, devendo este ser considerado um meio para o filosofar. O problema é justamente reduzir a filosofia ao método procedimental³⁴.

³⁰ PALMER, Richard E. *Hermenêutica*. Trad. Maria Luiza Ribeiro da Silva. Lisboa: Edições 70, 1989, p. 51. (grifo do autor). Para fundamentar a hermenêutica na fenomenologia, Ricoeur procura articular a verdade entendida como desvelamento numa *ontologia da compreensão* – a chamada “via curta” de Heidegger – com o método de uma *epistemologia da interpretação*, consagrando a “via longa” característica da hermenêutica ricoeuriana: um acesso à questão da existência e a compreensão de *si* que passa obrigatoriamente por uma *elucidação semântica* organizada em torno de *significações simbólicas*. (RICOEUR, Paul. *O conflito das interpretações: ensaios de hermenêutica*. Trad. M. F. Sá Correia. Porto: Res, 1990).

³¹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. Prefácio. In: ROHDEN, Luiz. *Interfaces da Hermenêutica*. Caxias do Sul, EDUCS, 2008, p. 16. “A hermenêutica, no século XX, certamente nasceu e é herdeira do confronto da ontologia fundamental de Heidegger com a metafísica clássica e com a filosofia transcendental da modernidade, sobretudo na forma em que esta se articulou no pensamento de Husserl, apesar do afastamento da hermenêutica gadameriana de Heidegger. Um dos elementos fundamentais dessa herança, que reaparece em várias passagens na exposição do pensamento de Gadamer nesta obra, é o que se poderia chamar de “desconfiança frente à lógica” considerada muitas vezes como elemento estrutural na concepção instrumental da razão, identificada com cálculos matemáticos e, portanto, como algo vazio com que não se pode compreender o pensamento pleno e originário e nosso relacionamento com o mundo”. (Id., p. 14)

³² Do grego, *apô*, embaixo, e *phaos*, luz. Etimologicamente, “o que aparece”, “o que ilumina”, “esclarece o que está oculto”. Termo criado por Aristóteles, que indica a forma fundamental do sujeito-predicado ou a forma da proposição independente, ou a conclusão de um silogismo, ao qual todos os outros tipos de proposição podem ser reduzidos pela análise e pela dedução. Veja-se, nesse sentido: OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. Prefácio. In: ROHDEN, Luiz. *Interfaces da Hermenêutica*. Caxias do Sul, EDUCS, 2008, p. XX.

³³ GADAMER, Hans-Georg. Retrospectiva dialógica à obra reunida e sua história de efetuação. Entrevista de Jean Grondin com H.-G. Gadamer. In: ALMEIDA, Custódio Luís Silva de; FLICKINGER, Hans-Georg; ROHDEN, Luiz (Org.). *Hermenêutica Filosófica: nas trilhas de Hans-Georg Gadamer*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2000, p. 211.

³⁴ “Diferentemente da perspectiva técnica compreensiva, em que a circularidade entre a parte e o todo é observada e descrita, na filosófica o filósofo joga-se para dentro do círculo. [...] Além da fusão de horizontes, ampliamos nosso horizonte em círculos de sentido, sempre mais crescentes [...] A distância temporal pode, muitas vezes, resolver a verdadeira tarefa crítica da hermenêutica de distinguir entre os preconceitos verdadeiros e falsos. Por isso, a consciência formada hermeneuticamente incluirá uma consciência histórica. Ela terá que trazer à luz os preconceitos que orientam a compreensão, para que aflore e se imponha a tradição

Ressaltando, mais uma vez, que estamos diante de uma nova concepção de sentido, que não pode mais ser pensado como algo que uma consciência produz para si independentemente de um processo de comunicação, e, sim, deve ser compreendido como algo que nós, enquanto participantes de uma práxis real e de comunidades linguísticas, sempre comunicamos reciprocamente³⁵. Enfim, o próprio fato de existir pode ser considerado como um processo constante de interpretação³⁶.

Desse modo, esta tese compreende a finitude inerente ao *modo de ser-no-mundo*, característica inerente à própria temporalidade e historicidade do ser humano, adicionando a tais compreensões as importantes análises desenvolvidas pela teoria sistêmica – ainda que assumidas de forma parcialmente crítica, especialmente por sua noção de complexidade e contingência – e as importantes avaliações da epistemologia reflexiva proposta por Zolo e sua concepção realística da democracia.

Trata-se de dar especial ênfase a premissas semiocultas, pressupostos inexplorados e antecedentes não reconhecidos que formam as teorias do Estado, da tributação e da democracia, e que assombra os passos das teorias explícitas e públicas dessas matérias e que merecem serem fenomenologicamente desveladas. Esta será a nossa humilde pretensão nas próximas páginas.

Assim, esta tese está dividida em quatro capítulos:

O Capítulo 1 procura descrever uma compreensão funcional do tributo, interrogando-se sobre a legitimidade da imposição tributária e propondo uma reflexão sobre a *forma do tributo*. Explora, ainda, dois aspectos nesse âmbito: o fenômeno da evasão fiscal e a constante conflituosidade envolvendo a questão tributária (revoluções fiscais). Para tanto, faz-se um excursus histórico para demonstrar, de um lado, diversas transformações da compreensão da imposição tributária e da função do tributo; e, de outro, que certos fenômenos se reproduzem há milênios, até chegar à forma moderna de tributação, situada no interior do movimento constitucionalista. Analisa o chamado “custo do direito” e caracteriza o constitucionalismo financeiro – fase atual do constitucionalismo –, tendo por núcleo justamente o orçamento público. Aborda os desafios impostos pela erosão da base tributária à sustentabilidade do Estado fiscal, de um lado, e a sua suportabilidade, de outro. Interroga-se, ainda, em que

como outra maneira de pensar”. (ROHDEN, Luiz. *Hermenêutica Filosófica*. São Leopoldo: UNISINOS, 2002, p. 54-5).

³⁵ “As palavras estão, pois, sempre inseridas numa situação global, que norma seu uso e é precisamente por esta razão que o problema semântico, o problema da significação das palavras, não se resolve sem a pragmática, ou seja, sem a consideração dos diversos contextos de uso. Poder falar significa ser capaz de inserir-se num processo de interação social simbólica de acordo com os diferentes modos de realização”. OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Sobre fundamentação*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1993, pp. 53-54.

³⁶ PALMER, Richard E. *Hermenêutica*. Trad. Maria Luiza Ribeiro da Silva. Lisboa: Edições 70, 1989, p. 20.

medida o design do sistema tributário deve respeitar certos cânones consagrados, como o princípio da capacidade contributiva e outros critérios de justiça fiscal, e como esse tipo de *comunicação generalizada*, no sentido luhmaniano, que existe no âmbito nacional, ainda é ausente no âmbito internacional. Com relação a este último aspecto, evidencia como o orçamento público tem se tornado um bem jurídico a ser tutelado internacional e transnacionalmente, a partir das políticas fiscais internacionais contemporâneas.

O Capítulo 2 analisa a formação e transformação do Estado e sua relação com o modo de produção capitalista, da modernidade até a contemporaneidade, nas diferentes experiências constitucionais do Ocidente, concentrando-se primordialmente na análise dos efeitos da globalização na produção jurídica. Procura localizar o atual fenômeno fiscal ainda no âmbito do movimento do constitucionalismo, mas, agora, com novos contornos (constitucionalismo financeiro ou transnacional), caracterizado pela crise do Estado fiscal, pela relativização da soberania, pela eclosão de organismos internacionais, pela financeirização e digitalização da economia, pela emergência de novas especialidades, pela expressiva participação na economia de corporações transnacionais e de agentes financeiros, pela concentração de riqueza e renda, e pela mudança na forma de produção jurídica (*direito transnacional*). Parte-se do pressuposto que o poder de tributar é expressão da soberania estatal, mas tenta conciliar essa dimensão num ambiente de progressiva relativização da soberania do Estado e de transferência de poder a outros atores em nível transnacional. Aborda esses fenômenos a partir de diversos estatutos teóricos, com especial atenção aos escritos de Schmitt, Ferrarese, Beck e Zolo.

O Capítulo 3 analisa a política fiscal internacional contemporânea, especialmente em relação às respostas pós-Crise de 2008, a partir de uma prisma filosófico. Procura demonstrar que a conformação da política fiscal internacional constitui uma mudança de paradigmas epistemológicos no direito tributário internacional, que exige novas categorias conceituais e novos compromissos internacionais, com a construção de uma nova arquitetura financeira e tributária global. Evidencia as reivindicações de que todas as operações econômicas devam ser tributadas – em última análise, *somewhere no matter where* – e os reflexos desses processos na política fiscal contemporânea. Por fim, busca demonstrar que os sistemas fiscais, em nível internacional, se comportam, simultaneamente, em uma dinâmica cooperativa e competitiva, coordenada e concorrencial, exigindo-se a conformação de uma teoria das relações internacionais, na linha que trata Wight.

Dadas tais premissas, o Capítulo final reivindica a necessidade de um debate filosófico sobre as consequências da globalização em relação aos sistemas fiscais e ao fenômeno impositivo, considerando os efeitos da transnacionalização do direito tributário, colocando em

discussão a relação entre direito, política e mercado. Associa à exigência de constante reforma do sistema tributário à noção de *complexidade social* desenvolvida pela teoria sistêmica, particularmente, por Luhmann. Além disso, buscar avaliar a fiscalidade no interior da ordem política transnacional, a fim de demonstrar que as teorias da democracia que dispomos não são suficientes para descrever o funcionamento da política contemporânea, tomando as políticas fiscais pós-crise de 2008 como exemplo privilegiado dessa dinâmica. De um lado, apresenta a exigência de uma teoria da democracia pós-representativa ao mesmo tempo em que se interroga sobre a real viabilidade de uma democracia transnacional. Por fim, a partir desse conjunto de fatores, analisa os desafios impostos pelo capitalismo pós-industrial e pela concentração de riqueza à epistemologia jurídico-tributária na era pandêmica.

Reconhecendo que *as ciências também criam mitologias*, como dizia Einstein, em alusão à mitologia freudiana³⁷, ao longo de toda a tese, o leitor encontrará, ainda, pinturas de Cândido Portinari, artista plástico brasileiro, nascido em 30 de dezembro de 1903, na fazenda de café Santa Rosa, em Brodowski, no interior do Estado de São Paulo. Filho de imigrantes italianos, de origem humilde, pintou quase cinco mil obras, quase sempre retratando importantes questões sociais. Dizia Portinari que: “o artista brasileiro deve trabalhar para o povo. Nossos artistas precisam deixar suas torres de marfim e devem exercer forte a ação social”³⁸. As ilustrações são empregadas, aqui, deliberadamente como forma de *alegoria*.

Portinari é, certamente, o pintor brasileiro a alcançar maior projeção internacional. Com exposições na Europa, Estados Unidos, Oriente Médio e América Latina, recebeu diversos prêmios e menções honrosas. Entre tantas obras, executou quatro grandes murais na Fundação Hispânica da Biblioteca do Congresso em Washington, com temas referentes à história latino-americana, e os painéis *Guerra e Paz*, uma das obras mais importantes do acervo artístico das Nações Unidas, instalados em posição de destaque na sede da Assembleia Geral, em Nova York. Portinari morreu no dia 6 de fevereiro de 1962, quando preparava uma grande exposição de cerca de 200 obras a convite da Prefeitura de Milão, vítima de intoxicação pelas tintas que utilizava³⁹.

O artista foi escolhido para ilustrar cada capítulo desta tese como forma de homenagear e, em certo sentido, dar continuidade ao seu trabalho, dado que o “artista social é

³⁷ EINSTEIN, Albert; FREUD, Sigmund. *Um diálogo entre Einstein e Freud: por que a guerra?* Santa Maria: FADISMA, 2005, p. 41-2.

³⁸ PORTINARI. Memórias. In: *Portinari do Brasil (documentário)*. Série Grandes Brasileiros. FBL Criação e Produção. 2012. 56min.

³⁹ Cf. DIONÍSIO, Mario. *Portinari (1903-1962)*. Lisboa, Artis, 1963; PORTINARI, Candido. *Portinari, His Life and Art*. Introduction by Rockwell Kent. Chicago, The University of Chicago Press, 1940.

um intérprete do povo”, que deseja “a paz, a justiça e a liberdade, um mundo em que não haja crianças famintas, homens sem direito, mães chorando e velhos morrendo desabrigados”⁴⁰.

A escolha da ilustração do Capítulo 1 certamente foi a mais difícil, uma vez que desafiada por duas obras fundamentais do artista: *Café* (1934)⁴¹, que retrata uma cena da colheita de café, típica da sua região de origem, e *Tiradentes* (1948)⁴², que narra episódios do julgamento e execução do herói brasileiro que lutou contra o domínio colonial português. A escolha pelo *Café* se justificaria como forma de evidenciar a importância do trabalho no sistema capitalista e na história da tributação. Contudo, neste capítulo, optou-se por dar especial destaque à funcionalidade do tributo, às transformações do sistema tributário, a conflituosidade inerente à definição das políticas fiscais (da evasão às revoluções fiscais) e à interação entre Estado fiscal e sociedade. Portanto, certamente, *Tiradentes* (1948) expressa de forma mais acurada os elementos que se pretende evidenciar.

No Capítulo 2, o leitor encontrará a obra *Espantinho* (1959). A obsessão de pintar espantinhos acompanhou Portinari em toda a sua trajetória artística. A partir do final da década de 30, e por mais de vinte e três anos, de maneira avulsa, os quadros terminaram por compor uma série temática. Dizia o artista brasileiro: “Vim da terra vermelha e do cafezal. As almas penadas, os brejos e as matas virgens acompanham-me como o espantinho. Que é o meu autorretrato. Todas as coisas frágeis e pobres se parecem comigo”⁴³. No âmbito desta tese, a ilustração faz referência ao Estado moderno.

No Capítulo 3, o leitor encontrará os painéis *Guerra e Paz* (1952-1956), obra-prima do artista⁴⁴, medindo cerca de 14m x 10m (quatorze por dez metros) cada. Os painéis foram encomendados pelo governo brasileiro, no final de 1952, concluídos em 1956, e entregues à

⁴⁰ PORTINARI. Memórias. In: Portinari do Brasil (documentário). Série Grandes Brasileiros. FBL Criação e Produção. 2012. 56min. “Não pretendo entender de política. As minhas convicções, que são fundas, a elas cheguei por força da minha infância pobre, da minha vida de trabalho e luta, e porque sou um artista. Tenho pena dos que sofrem, e gostaria de ajudar a remediar a injustiça social existente. Qualquer artista consciente sente o mesmo”.

⁴¹ Esta obra recebeu a segunda menção honrosa na exposição internacional do Carnegie Institute de Pittsburgh.

⁴² Joaquim José da Silva Xavier, o Tiradentes, é considerado herói nacional brasileiro. No século XVIII, a Coroa Portuguesa cobrava um tributo sobre a extração de ouro, o “quinto”, correspondente a um quinto (20%) do ouro extraído. As Casas de Fundição carimbavam o ouro taxado e somente este poderia circular. A Fazenda Portuguesa definiu ainda uma cota anual mínima que deveria ser versada aos cofres públicos. Se a arrecadação tributária não atingisse essa quantia, a população teria que complementar a soma estipulada, mesmo que ultrapassasse o “quinto”. Trata-se de uma espécie de tributo excepcional, conhecido como “derrama”. Condenado à morte, acaba enforcado no dia 21 de abril de 1792, depois de ter criticado o tributo, considerado excessivo nos tempos coloniais. Por este trabalho, Portinari recebeu, em 1950, a medalha de ouro concedida pelo Júri do Prêmio Internacional da Paz, reunido em Varsóvia.

⁴³ PORTINARI. Memórias. In: Portinari do Brasil (documentário). Série Grandes Brasileiros. FBL Criação e Produção. 2012. 56min.

⁴⁴ “Guerra e Paz representam sem dúvida o melhor trabalho que já fiz. Dedico-os à humanidade” (PORTINARI, Cândido para a Agência Reuters (1957) *apud Projeto Guerra e Paz* [Catálogo]. Exposição. Memorial da América Latina. São Paulo, 2012, p. 1).

sede da Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas, em Nova York⁴⁵. Conforme se detalhará no referido capítulo, a alegoria diz respeito às dinâmicas contemporâneas dos sistemas fiscais, que atuam contínua e permanentemente em competição e cooperação.

No Capítulo final, o leitor encontrará a obra *Retirantes* (1944), obra impactante, que retrata uma família de retirantes, emigrantes nordestinos, que estão se deslocando de sua terra a fim de fugir da seca, fome, miséria e falta de perspectiva. O retrato é sombrio e triste, em tons terrosos, dá ênfase à atmosfera fúnebre. A miséria foi temática recorrente da obra do autor, que dizia: “Sou o fio d'água furtado/pelas areias./Todas as coisas/frágeis e pobres/se parecem comigo”⁴⁶. Em uma exposição em Paris, encantado com a qualidade das obras, pergunta a Portinari: “O senhor não teria flores?”, que lhe responde: “Flores não, só miséria”. Compreendendo realisticamente o direito e a democracia, esse capítulo final busca refletir sobre as dinâmicas políticas e econômicas de um mundo caracterizado pela concentração de riqueza e de informações.

⁴⁵ “The greatest monumental work given to the United Nations”, segundo Dag Hammarskjöld, Secretário-Geral da ONU, em 1957. HAMMARSKJÖLD, Dag; *apud* Portinari Murals are Dedicated at UN. *Brazilian Bulletin XIII*, no. 310, September 15, 1957, p. 6.

⁴⁶ PORTINARI, Cândido. In: 5ª Bienal de São Paulo (1959) – Catálogo. Museu de Arte Moderna. São Paulo, 1959, p. 492.



Tiradentes, Candido Portinari, 1948

<https://artsandculture.google.com/asset/tiradentes/3gGCtRixP2aboA>

II - FORMA DE TRIBUTO E COMPLEXIDADE SOCIAL

“In this world nothing is certain but death and taxes”

Benjamin Franklin, in a letter to M. Leroy, 1789

Com a transformação do papel do Estado moderno, se tornou lugar comum afirmar que o tributo serve para financiar serviços públicos. Ou seja, como se verá mais adiante, atualmente, entende-se como função primordial do tributo aquela de arrecadar recursos suficientes para que o Estado possa cumprir o seu papel a partir da implementação de políticas públicas (*função fiscal*). Para que isso possa fazer sentido, pressupõe-se que o Estado tenha um determinado *papel/função* a cumprir e que o financiamento dessas políticas públicas se dá essencialmente por mecanismos tributários, forma mais elementar de intervenção do Estado na economia.

Analisando sob esse prisma, numa primeira aproximação, poderíamos afirmar que a tributação deveria ser capaz de fazer frente ao orçamento público, assim como o orçamento público deveria ser estruturado a partir do produto da arrecadação, auferida ou estimada. Ou seja, tanto mais se atribui ou se espera do Estado, tanto maior deverá ser o orçamento público e, por conseguinte, tanto maior deverá ser a carga tributária. Essa perspectiva pressupõe que as contas públicas deveriam possuir certo grau de sustentabilidade, no sentido econômico; o que, juridicamente, é compreendido no âmbito do chamado princípio de *equilíbrio fiscal*.

Para alcançar esse objetivo – arrecadar recursos suficientes para a constituição e manutenção de um Estado, com certas características, certas prestações sociais, numa economia inclusiva –, o *design* do sistema tributário e das políticas fiscais deveria ser orientado por certos princípios e técnicas, como a progressividade, essencialidade e a extrafiscalidade, visando, respectivamente, a redução de desigualdades, a escolha seletiva de bens e serviços de maior importância, além de induzir positiva ou negativamente comportamentos, com estímulos (benefícios fiscais) ou desestímulos econômicos (hipertaxação)⁴⁷.

⁴⁷ “Inclusive economic growth can be defined as economic growth that delivers progress to society as a whole. It implies that the benefits of increased prosperity and productivity are shared more evenly between people and translate into an increase in well-being across society. It should be mentioned, however, that policies that make the distribution of income more equal are not always fairer. Some differences in income may be fair in the sense that they reflect differences in effort and personal tastes for leisure”. Brys, B. et al. Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, No. 26, OECD Publishing, Paris, 2016, p. 5.

Ainda que a imagem desenhada acima possa ter a virtude de colocar em relação múltiplos fatores como tributação, políticas públicas, papel do Estado e orçamento público, ela não deixa de ser uma simplificação da função do tributo. Em primeiro lugar, porque não dá conta da complexidade inerente a uma economia globalizada e financeirizada; em segundo lugar, porque não dá conta da complexidade social e da contingência política; terceiro, porque não responde a demandas de natureza transnacional; e, por fim, demonstra uma compreensão tida por naturalizada, que não evidencia o *zeitgeist* que constitui a atual compreensão do Direito e sua necessária temporalidade, dentro do quadro que poderíamos denominar de constitucionalismo.

Dessas ressalvas decorre as seguintes interrogações: os princípios que orientam a técnica de tributação (*principle of tax design*) são capazes de dar forma ao sistema tributário? Nos casos em que a tributação não segue tais princípios e, ainda assim, é admitida no sistema, significaria dizer que a forma do tributo é determinada, então, não por uma questão de princípio, mas por uma questão de força – *poder de imposição*? Admitindo que o sistema tributário tenha uma forma, por que ele está sempre em reforma? Sobre tais interrogações buscaremos refletir nas próximas páginas, recorrendo essencialmente à História e à Filosofia.

1.1. Invenção do tributo e revoluções fiscais: a tributação entre o que o governo pretende arrecadar e o quanto é justo exigir

Peças de barro de 3.200 a.C. encontrados na Mesopotâmia são os documentos escritos mais antigos que conhecemos. E o mais antigo desses documentos faz referência aos impostos. Sem dinheiro cunhado, as famílias pagavam impostos *in natura* ao longo do ano. A *capitação*, imposto cobrado *per capita*, independente do rendimento, exigia que cada homem entregasse uma vaca ou ovelha às autoridades. Os comerciantes que transportassem mercadorias de uma região para outra estavam sujeitos a pedágios, impostos aduaneiros e outros tributos. Quase tudo era tributado – gado, pesca, inclusive funerais – mas provavelmente a obrigação mais onerosa que uma família enfrentava era a prestação de serviço, o chamado “fardo” nas línguas babilônicas.

Um homem livre, chefe de sua família, devia ao governo muitos meses de serviço: se ele tivesse sorte, seu serviço poderia envolver a colheita dos campos de cevada ou a retirada do lodo dos canais. Os menos afortunados entravam para o exército, com grandes chances de morrerem em uma guerra. Quem podia pagar evitava este serviço enviando um escravo ou

contratava outra pessoa para executar o serviço – até a criação da moeda, quando se substituiu a contribuição braçal por dinheiro⁴⁸.

Juridicamente, a substituição era ilegal. A Lei nº 30 do Código de Hammurabi refere justamente que, se um *soldado* ou *marinheiro* abandona seu campo, pomar ou casa *por causa do seu serviço* e se afasta, a consequência será a perda das terras⁴⁹. Ainda assim, Sharlach refere que a prática era amplamente difusa. Aqueles que não podiam pagar um substituto tomaram medidas ainda mais drásticas: a fraude tributária. Uma carta de cerca de 1900 a.C. relata as consequências de medidas evasivas, quando um comerciante instruiu seu empregado a evitar a prática: “*Irra's son sent smuggled goods to Pushuken but his smuggled goods were intercepted. The Palace then threw Pushuken in jail! The guards are strong... please don't smuggle anything else!*”⁵⁰.

Ainda no contexto mesopotâmio, podemos identificar antigos marcos normativos disciplinadores sobre responsabilidade tributária, como, por exemplo, a Lei nº 40 do Código de Hammurabi, que dizia que, no caso em que um sujeito venda seu campo, sua horta ou sua casa, “o comprador deverá assumir o *serviço* [obrigação feudal] ligado ao campo, pomar ou casa que comprou”⁵¹ – não muito diferente da responsabilidade tributária típica dos impostos reais sobre propriedades imobiliárias dos sistemas contemporâneos.

Em termos de sistema tributário, em sua importante monografia, Sharlach aborda as relações econômicas entre as províncias e o governo central da Terceira Dinastia de Ur a partir da *Bala*, sistema de tributação rotacional de pagamento das províncias ao governo central. Este sistema tinha uma natureza dupla: funcionava essencialmente como tributo,

⁴⁸ SHARLACH, Tonia M. Taxes in Ancient Mesopotamia. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.

⁴⁹ “§ 30 Se um *redium* ou um *bã'irum* abandonou seu campo, seu pomar e sua casa por causa de seu serviço e se afastou; depois dele um outro tomou seu campo, seu pomar e sua casa e durante três anos assumiu seu serviço; se (o primeiro) retornou é exigiu seu campo, seu pomar e sua casa: não lhe serão devolvidos, aquele que (os) tomou e assumiu seu serviço continuará a fazê-lo. § 31 Se ele ausentou-se apenas por um ano e retornou: seu campo, seu pomar e sua casa ser-lhe-ão devolvidos e ele assumirá seu serviço”. (HAMMURABI. *Código de Hammurabi*. Trad. E. Bouzon. Petrópolis: Vozes, 1976, p. 34-5). “Os parágrafos 30-31 tratam de duas alternativas de um mesmo caso: a fuga de um soldado por causa de suas obrigações feudais. Se o afastamento se estende por um período de três anos, o militar perde totalmente seu direito ao usufruto do feudo. Se seu afastamento foi apenas de um ano, ele pudera reassumir seu feudo. É provável que os três anos do § 30 indiquem um período de mais de dois anos completos, neste caso o § 31 se estenderia a um período menor de dois anos” (Comentário de E. Bouzon aos parágrafos 30-31, *Ib.*). Nesse sentido, ver também: G. R. Driver and J. C. Miles. *The Babylonian Laws*. Volume I. Legal Commentary. Oxford, Clarendon Press, 1952, p. 119).

⁵⁰ SHARLACH, Tonia M. Taxes in Ancient Mesopotamia. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.

⁵¹ HAMMURABI. *Código de Hammurabi*. Trad. E. Bouzon. Petrópolis: Vozes, 1976, p. 37-8.

consistindo em aproximadamente metade da produção total de uma província, além de abastecer os santuários centrais.⁵²

Como destaca a historiadora americana, Hallo descrevia a *Bala* como um sistema de contribuições forçadas destinadas às capitais de culto; Sallaberger, como uma forma de *entitlement*; e Steinkeller como um sistema redistributivo de bens a partir de três princípios: a) basicamente, as contribuições consistiam-se em bens de cuja produção a província era especializada (produtos agrícolas e recursos naturais); b) a contribuição da província constituía o seu fundo *Bala* (uma vez cumprida sua obrigação, ela pode poderia utilizar o fundo para obter bens e serviços conforme sua necessidade); c) as contribuições *Bala* poderiam ser enviadas para centros de redistribuição, em que a parcela mais significativa ficava com a administração central, caracterizando o instituto como: “a central redistribution system, integrating all the provinces into one interdependent whole”⁵³. Sharlach então sugere que a tradução mais adequada de *Bala* seria “tributo”, que incorporaria os aspectos evidenciados pelos historiadores precedentes⁵⁴.

A tributação era um fenômeno existente também do antigo Egito. Textos administrativos, literários, cartas e cenas de tumbas fornecem evidências definitivas da existência de impostos e de cobradores de impostos. Na primeira dinastia do Reino Antigo (3000-2800 a.C.), há evidências documentadas de um evento bienal, o *Shemsu Hor*

⁵² Sharlach, Tonia M. *Bala: Economic Exchange between Center and Provinces in the Ur III State*. Harvard University, Ann Arbor, 1999. O termo “Bala” (língua suméria) costuma ser traduzido por *rotação*, podendo indicar: a ideia de “transferência”; uma noção de tempo (como o período em que cada trabalhador empreendeu nas obrigações – *corvee* – para a administração provincial); ou, finalmente, o sistema rotacional de pagamentos feitos das províncias ao governo central (Id., p. 25-6).

⁵³ Steinkeller, P. “The Administrative and Economic Organization of the Ur in State: The Core and the Periphery”. in M. Gibson (ed.). *The Organization of Power Aspects of Bureaucracy in the Ancient Near East*. Studies in Ancient Oriental Civilization (SAOC), Vol. 46. Chicago: Oriental Institute, 1987, pp. 28-9 *apud* Sharlach, Tonia M. *Bala: Economic Exchange between Center and Provinces in the Ur III State*. Harvard University, Ann Arbor, 1999, pp. 29-33.

⁵⁴ Cfe. SHARLACH. Tonia M. *Provincial Taxation and the Ur III State*. Leiden: Brill, 2004, p. 18-21. Ver também: Dahl, Jacob L. “Revisiting Bala”. In: *Journal of the American Oriental Society*, vol. 126, no. 1, 2006, pp. 77–88. Embora o sistema *Bala* representasse o principal tributo pago pelas províncias à coroa ele era apenas um dos vários meios de tributação da Terceira Dinastia de Ur. Pelo menos dois outros sistemas de tributação também existiam, a *masdaria* e a *gún*: “The *masdaria* seems to have been a tax paid by the provincial governors, as well as temple administrators such as *šabras* and the *zabar-dabs* to the central government, chiefly in the forms of livestock and silver. *Mašdaria* payments seem to have clustered in three months, most frequently the month *Akiti*, that is, at the new year's festival. These payments were intended primarily for festivals in Ur. They seem to have benefited the king and the royal family directly. The *gun*, on the other hand, was a much more general term, meaning “tax.” Within the heartland of the Ur III state, *gun* could refer to that system of taxation I have called the *bala* system, but *gun* also could be used in other contexts for a different sort of payments altogether, often in the form of livestock, wool or textiles. Lacking a detailed study, no firm conclusions can be drawn about this tax. Still, it seems important to keep in mind that the *bala* system was one of several means of taxation utilized by the crown”. (Sharlach, Tonia M. *Bala: Economic Exchange between Center and Provinces in the Ur III State*. Harvard University, Ann Arbor, 1999, pp. 210-5).

(“Seguidores de Hórus”), uma viagem real em que o faraó apareceu diante do povo e coletou impostos⁵⁵.

Os antigos egípcios tinham de enfrentar, ao menos uma vez por ano, pesados impostos sobre gado, grãos e prestar serviços obrigatórios – além de impostos *ad hoc*, que poderiam ser exigidos a qualquer momento, em caso de uma campanha militar ou da construção de tumbas reais, por exemplo.

Com importante peso sobre a vida cotidiana, não é surpreendente a insatisfação do povo com as obrigações fiscais. Sobreviveram exemplos de antigas reclamações quanto à imposição tributária. Em uma carta do Novo Reino, um sacerdote protestou contra o que considerava impostos excessivos, exclamando: “It is not my due tax at all!”. Não há registros claros sobre o que aconteceu com aqueles que reclamaram⁵⁶.

Além disso, também é documentada a existência de regimes fiscais privilegiados (*tax shelters*): há cartas reais de imunidade de impostos da quarta dinastia no Reino Antigo (2625-2500 a.C.) a funcionários e proprietários de templos e fundações – tantas vezes, financiados por receitas tributárias – que receberam imunidade, inclusive quanto ao trabalho obrigatório⁵⁷.

Nesse contexto, em seu *State and Economy in Ancient Egypt*, Warburton procurou realizar uma investigação filológica dos termos traduzidas como “tributo” (ou equivalente) – naquilo que se transformou, segundo suas palavras, “um pequeno tratado sobre a natureza da econômica egípcia”⁵⁸. É possível verificar a aplicação de Imposto de Renda, Imposto sobre Patrimônio (*Wealth Tax*), trabalhos forçados (*Corvee Labour*), tarifas etc. Fica muito claro que, no Novo Reino (1540-1070 a.C.), o Egito dava tratamento distinto às riquezas produzidas internamente daquelas estrangeiras.

Entendido como uma economia de mercado pré-capitalista, Warburton argumenta que foi a política fiscal a principal geradora de riqueza no Antigo Egito. Criticando o modelo de redistribuição (Polanyi) e em clara inspiração keynesiana, o arqueólogo americano enfatiza a importância do investimento estatal no Egito, a partir da expansão liderada pela demanda, com base em ciclos econômicos. A hipótese do autor é que não se constrói uma pirâmide

⁵⁵ SILVERMAN, David. Taxes in Ancient Egypt. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002. “These revenues were due to him in his dual, and indisputable, role, as the head of state and the incarnation of the god Horus”. (Ib.).

⁵⁶ KADARY, Sally L. D. “Taxation”. In REDFORD, D. (ed.). *Oxford Encyclopedia of Ancient Egypt*. Vol. III. New York, 2001, pp. 351-356.

⁵⁷ SILVERMAN, David. Taxes in Ancient Egypt. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.

⁵⁸ Warburton, David A. *State and Economy in Ancient Egypt: Fiscal Vocabulary of the New Kingdom*. Fribourg/Göttingen: University Press/Vandenhoeck Ruprecht, 1997, p. 15. Para uma análise crítica da obra de Warburton, ver: Eyre, Christopher J. “State and Economy in Ancient Egypt (Book Review).” *Journal of the Economic & Social History of the Orient*, vol. 42, no. 4, Leiden, Koninklijke Brill, 1999, pp. 575-578.

apenas coletando os excedentes agrícolas, já que os camponeses normalmente não criariam um excedente inútil: “são as exigências fiscais do Estado relativas ao investimento em obras públicas e na manutenção da máquina estatal que impulsionam a economia rural de sua ‘regra econômica’ de subemprego crônico para uma produção mais intensiva”⁵⁹. Em outras palavras, um sistema fiscal definiria o papel prático do Estado no funcionamento da economia; um regime fiscal adequado, inclusive com imposições do tipo *corvée*, serviria para criar investimentos e remunerar pessoas, segundo essa perspectiva⁶⁰.

O Império Romano, por sua vez, aperfeiçoou a técnica de impor tributos a estrangeiros. Em economias pré-industriais, a terra e o trabalho eram os principais componentes da riqueza. Por isso, a conquista de outras terras e povos dava aos romanos acesso a mais riqueza. Para se ter uma ideia, “em 167 a.C., o governo romano enriquecera com tanto sucesso às custas de suas províncias recentemente capturadas e das receitas de suas minas de prata espanholas que não precisava mais cobrar impostos sobre as terras pertencentes a seus cidadãos na Itália”⁶¹.

A Roma Antiga dispunha de uma diversidade muito grande de tributos: impostos aduaneiros e sucessórios, impostos sobre o transporte, sobre a venda de mercadorias (entre as quais, escravos) e sobre a *manomissione*, a liberação de escravos. Augusto (27 a. C.-14 d. C.) introduziu um imposto sobre os senadores que não haviam casado (*tassa sul celibato*), com o fim de salvaguardar a instituição da família. Havia impostos pessoais (*tributum capitis*) e impostos reais sobre a terra (*tributum soli*). O censo, usado até hoje em muitos países, foi

⁵⁹ EYRE, Christopher J. State and Economy in Ancient Egypt (Book Review). In: *Journal of the Economic & Social History of the Orient*, vol. 42, no. 4, Leiden, Koninklijke Brill, 1999, pp. 575–578. “Warburton’s analysis is based on the assertion that “a fiscal system is an administrative system which represents the practical expression of the ideological conception of a state” (p. 295): an assertion that leads him to the extraordinary conclusion that royal inscriptions are the best point of departure for philological summary, and at times to a thoroughgoing confusion between ideological and economic analysis, buttressed by an exaggerated assertion of the insufficiency of micro-economic data” (Ib.).

⁶⁰ “Economics is concerned equally with the production and allocation of wealth rather than merely its distribution, and that state fiscal policy – primarily in the form of ‘taxation’ – was the major generator of wealth in ancient Egypt”. (WARBURTON, David A. *State and Economy in Ancient Egypt: Fiscal Vocabulary of the New Kingdom*. Fribourg/Göttingen: University Press/Vandenhoeck Ruprecht, 1997, p. 30-1 e p. 300). “In Egypt, tax exemptions lead to a decline in the economy, as demand is reduced. It is difficult to understand the significance of this gesture, as it is automatically assumed that if the institutional obligations to pay are reduced that the income will automatically fall into the private sector, or that it fails to make a difference. In fact, once an administrative construction project came to a halt, it was normal for the fields responsible for the grain supplies for the workers involved either to cease production, or to be transferred to another project”. (Id., p. 121).

⁶¹ WHITE, Donald. Taxes in the Ancient Roman Empire. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.

criado pelos romanos para decidir quanto deveriam cobrar de cada província, calculado com base no número de residentes⁶².

Entre os tributos mais conhecidos da Roma Antiga, obviamente pela sua extravagância, foi aquele introduzido por Vespasiano, o *vectigal urinae*, imposto sobre a urina coletada nas latrinas geridas por entes privados, conhecidos popularmente à época como “vespasianos”. Da urina se extraía o amoníaco necessário para o tratamento de peles (curtume), o que justificaria a imposição tributária como qualquer outra circulação de bem. Deriva desse contexto a construção da locução latina *pecunia non olet* (“o dinheiro não tem cheiro”), atribuída tradicionalmente a Vespasiano como resposta ao seu filho Tito, que contestava a imposição do tributo⁶³.

Perceba-se que a locução latina ganhou status de princípio jurídico que orienta a legislação tributária dos mais diversos países, mas com outra configuração: a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, isto é, mesmo o resultado de atos ilícitos pode ser entendido como renda ou riqueza tributável⁶⁴.

⁶² Nesse contexto, a Bíblia narra um evento de “recenseamento de todo o império romano”, que obrigou José e Maria a retornar a sua cidade de origem (Lucas 2: 1-5). Sabe-se que, do ponto de vista histórico, a narrativa encontra muitas discrepâncias. Casalegno sugere que Lucas desejava indicar a intenção do imperador de que o retorno dos cidadãos decorreria da exigência de pagar os impostos devidos. À época, a mudança do lugar de habitação para o de nascimento ia contra o costume romano. Para os não romanos, a prática era exigida nos casos em que se tinha propriedades fora do distrito onde habitava. (Cf. CASALEGNO, Alberto. Pobreza e riqueza no Evangelho de Lucas. In: *Perspectiva Teológica*, v. 20 n. 50, 1988, pp. 9-33).

⁶³ Segundo a tradição aceita por Suetonius (*De Vita Caesarum Libri 8* [publicação original entre 119-122 d.C.]. Lipsiae, In Aedibus B.G. Teubneri, 1933, §23) e, posteriormente, retomada por Cássio Dione (*Della istoria romana*. Libro LXV [230 d.C?]. Milano, de' Fratelli Sonzogno, 1823, §XIV, p. 207): “I quali danari tutti, siccome Cenide riceveva, così sospettavasi che questo si facesse per volere di Vespasiano, questo desumendosi dalle altre cose che egli faceva, delle quali alcune poche per esempio esporrò. Essendo stato da alcuni stabilito di erigergli una statua del prezzo di dieci milioni di sesterzj, stendendo la mano disse: ‘Voi però datemi l’argento, giacché questa mano è la base della statua’. Inoltre mal soffrendo Tito una imposizione su l’urina, che altri tributi era stata stabilita, le monete da quella imposizione risultanti gli mostrò, dicendo: ‘Osserva, figliolo mio, se per avventura puzzino?’”.

⁶⁴ No Brasil, o princípio está previsto no artigo 118 do Código Tributário Nacional. No Informativo nº 637, sobre um caso relacionado ao “jogo do bicho”, o Supremo Tribunal Federal assim consignou: “É possível a incidência de tributação sobre valores arrecadados em virtude de atividade ilícita, consoante o art. 118 do CTN [...] seria contraditório o não-pagamento do imposto proveniente de ato ilegal, pois haveria locupletamento da própria torpeza em detrimento do interesse público da satisfação das necessidades coletivas, a qual se daria por meio da exação tributária”.

Na Itália, vale referir decisão da *Corte di Cassazione* que sintetiza a compreensão no direito italiano: “10. Occorre premettere che il principio della neutralità della imposizione rispetto alla connotazione in termini di liceità/illiceità del fatto generatore del presupposto impositivo, che trova espressione nell’art. 14 co. 4 della legge 24.12.1993 n. 537 come modificata ed integrata dall’art. 8 comma 1, 2 e 3 del decreto legge 2.3.2012 n. 16 conv. in legge 26.4.2012 n. 44, e secondo cui la qualificazione di illecito da riconoscere al fatto produttivo di ricchezza (*pecunia non olet*), in forza della citata disposizione, è irrilevante ai fini dell’assoggettamento al tributo, rimane condizionato esclusivamente alla sussistenza di due condizioni: a) il primo, in diritto, riguarda la sussumibilità del reddito in una delle categorie indicate nell’art. 6 TUIR; b) il secondo, in fatto, è che il reddito non sia stato già sottoposto a sequestro o confisca penale, o – deve aggiungersi – nel caso in cui il provento sia costituito da un bene appartenente a terzi, non sia stato già integralmente restituito (atteso che

Ainda que a experiência romana possa ter introduzido uma série de técnicas de tributação semelhantes às aquelas empregadas atualmente, em termos de técnicas de gestão ou administração tributária a história era muito diferente. Nas províncias da antiga Roma republicana, a cobrança de tributos ficava a cargo dos *publicani*, agentes fiscais privados. Por meio de contratos públicos entabulados com o Senado, em razão do fornecimento e gestão de aparato militar ao exército e da fiscalização e financiamento de obras públicas, os *publicani* se tornavam responsáveis pela arrecadação de tributos.

Em outras palavras, o *publicano* financiava as obras públicas em nome de Roma e, depois, arrecadava, por conta própria, os valores despendidos, numa espécie de *licitação de tributos (appalto di imposte)*. A arrecadação visava recuperar o investimento, acrescido de juros, custos de coleta e, naturalmente, algum lucro – o que, não raras vezes, implicava tributação acima das alíquotas oficiais.

Há evidências documentais que os *publicani* conspiraram com outros negociantes romanos para comprarem grãos a um preço baixo na época da colheita para depois vendê-los a taxas inflacionadas em tempos de escassez. Além disso, eles também emprestavam dinheiro a provincianos sob juros, a uma taxa usurária de 4% ou mais ao mês: “não é de se admirar que eles sejam tão persistentemente agrupados no Novo Testamento com os ‘pecadores’”, comenta White⁶⁵.

Em seguida, Augusto instituiu o *fiscus* e o colocou ao lado do *aerarium*. O fisco representava a arrecadação do imperador; o erário, por sua vez, aquela do povo. O Imperador instituiu também um erário militar, destinado a pagar as despesas do exército⁶⁶.

Já, durante a Idade Média, a tributação na Europa ficava ao talante dos senhores feudais. Os tributos feudais eram bastante heterogêneos, compreendendo mormente prestações *in natura* e *corveia* ao invés de prestações pecuniárias. A *corveia* (do latim, *corrogare*, convocar) impunha uma contribuição fornecida pelo camponês na exploração da reserva senhoril (trabalho compulsório). Os *censos fundiários* (tributos resultantes da

tali eventi impediscono il conseguimento del “possesso del reddito” – art. 1 TUIR – e, quindi, il verificarsi del presupposto d’imposta: Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 7511 del 05/06/2000 che non ritiene quindi sufficiente ad escludere la imponibilità del provento illecito una mera pronuncia di condanna alla restituzione od al risarcimento non seguita dal materiale spossessamento), dovendo individuarsi nella locuzione avverbiale “già”, impiegata dal Legislatore, l’elemento indefettibile del collegamento causale richiesto tra fatti”. (ITALIA. Corte di Cassazione. Sezione tributaria. Sentenza n. 25467. Imposte dirette - Disposizioni generali - Classificazione dei redditi - Tassazione dei proventi illeciti - Esonero in caso di restituzione “volontaria” – Condizioni. Depositata il 13 novembre 2013).

⁶⁵ WHITE, Donald. Taxes in the Ancient Roman Empire. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.

⁶⁶ GALEOTTI, Sara. *Ex fisco principis nostri: l’amministrazione finanziaria del principato da Augusto a Tiberio* (note sul *Sc. de Cn. Pisone patre*). In: *Teoria e Storia del Diritto Privato*, Num. X, Napoli, 2017, pp. 1-38.

concessão de propriedade fundiária) derivavam do instituto jurídico do *manso* (do latim, *mansus* ou *colôni(c)a*; do alemão, *Hube* ou *Hufe*; do antigo alto alemão, *houba*), que indica uma porção de terra (senhorial, servil ou comunal)⁶⁷.

O senhor feudal, em última análise, proprietária de todas as terras, poderia exigir taxas para o uso de florestas e pastagens (*escatico*) e para o exercício de atividades sujeitas à concessão (*bannalità*). Os camponeses estavam sujeitos a tributos para cortar a grama (*erbatico*) e madeira, para dar de beber aos animais ou coletar água das fontes, pescar rãs e peixes, recolher nozes e frutas e para atravessar pontes (*pontatico*). A parte mais significativa da arrecadação vinha do *focatico*, imposto sobre o fogão a lenha que cada família dispunha para cozinhar e forjar ferramentas, e do *imbottato*, imposto sobre a propriedade de produtos agrícolas⁶⁸.

Conforme se verifica, apesar de atualmente a doutrina e os relatórios internacionais se esforçarem para racionalizar as políticas fiscais, na prática, a história da tributação demonstra que qualquer evento econômico ou jurídico pode estar sujeito à imposição tributária, inclusive ficções jurídicas. Em linguagem contemporânea, poderemos dizer que o *poder de tributar* consubstancia-se no poder conferido constitucionalmente ao Estado para a criação, instituição, estabelecimento ou *invenção de tributos*⁶⁹, bem como definição de sua disciplina essencial. Sobre esse aspecto, inúmeros são os exemplos na História, na Literatura e na Filosofia.

Na Espanha do século XIV, em plena guerra entre espanhóis e muçulmanos pela península ibérica, as viúvas eram obrigadas a pagar um imposto de dois *maravedis* caso se reesposassem antes de completar 12 (doze) meses desde a morte do marido⁷⁰. Como se sabe, o uso da peruca era altamente disseminado na Itália, França e Inglaterra dos séculos XVII e XVIII, até ser instituído um imposto sobre o pó de peruca (*Hair Powder Tax*) pelo Primeiro-Ministro da Grã-Bretanha William Pitt, em 1795. Indivíduos que usavam o pó de cabelo

⁶⁷ PEZZOLO, Luciano. Tassare e pagare le tasse tra medioevo e prima età moderna. In: *Historiae. Scritti per Gherardo Ortalli*. Venezia, Edizioni Ca' Foscari, 2013, pp. 237-251; CHITTOLINI, Giorgio. *Città, comuni e feudi negli stati dell'Italia centro-settentrionale (secoli xiv-xvi)*. Milano, Unicopli, 1996, pp. 236-237.

⁶⁸ DUBLER, Anne-Marie. Tributi feudali, in: *Dizionario storico della Svizzera* (DSS), versione del 05.03.2015 (traduzione dal tedesco). Online: <https://hls-dhs-dss.ch/it/articles/008980/2015-03-05/>.

⁶⁹ A expressão “invenção” é provocativamente empregada em alusão à *Steuererfindungsrecht* alemã, sem ignorar que, mesmo durante a era medieval, entendia-se que uma “tributação justa” deveria satisfazer três condições: que a autoridade impositiva fosse legítima (*ex agente*); que o motivo fosse justo (*ex causa*); e, finalmente, que a carga fosse proporcional em relação ao seu escopo e à capacidade contributiva dos sujeitos (*ex forma*). Cf. ISENMANN, Eberhard. Medieval and renaissance theories of state finance. In: BONNEY, Richard (ed.). *Economic systems and state finance*. Oxford, Clarendon Press, 1995, p. 31-7.

⁷⁰ ROTONDI, Giuliana. Storia Le tasse più pazze della storia. *Focus Storia* [tratto da un articolo di Arianna Pescini], 9 settembre 2018. Disponível em: <https://www.focus.it/cultura/storia/le-tasse-piu-pazze-della-storia>. Ver também: GROS, Carmen Orcástegui. La reglamentación del impuesto del monedaje en Aragón en los siglos XIII-XIV. *Aragón en la Edad Media*, n. 5, 1983, pp. 113-121.

foram obrigados a comprar um certificado, pelo qual cobrava-se um guinéu⁷¹. À frente dos protestos contra o imposto estava o Duque de Bedford, que abandonou as perucas por um penteado natural, com uma risca lateral fixada pela cera de cabelo e convidou seus amigos nobres a fazerem o mesmo. Com isso, viu-se desaparecer as vultuosas perucas setecentistas, relegadas apenas aos tribunais⁷².

Em 1696, os britânicos impuseram um imposto calculadas com base na quantidade de janelas: quanto mais janelas uma casa tinha, mais impostos seu proprietário tinha de pagar. Imaginava-se que as pessoas mais ricas tinham propriedades com mais janelas. Os contribuintes reagiram imediatamente e, em toda parte, começaram a fechar as janelas menos úteis. Os problemas de saúde causados pela falta de ventilação fizeram com que o imposto fosse anulado em 1851⁷³. Algo parecido também se verifica em relação ao imposto sobre as lareiras (*hearth tax*), tributo exigido com base no volume de lareiras que cada imóvel possuía, bastante popular na Europa do século XVII⁷⁴.

Considerando “desnecessária, incivilizada e ridícula”, o Czar russo Pedro o Grande (1672-1725) impôs um tributo sobre aqueles que continuassem a ter barba (*beard tax*). Como recibo do pagamento do tributo, era entregue uma medalha de bronze, a ser transportada sempre consigo. Quem fosse encontrado sem ela, sofreria o corte imediato da sua barba⁷⁵.

⁷¹ “I. That from and after May the 5th, 1795, every person who shall wear hair powder, *of whatever materials the same shall be made*, shall previously enter his or her name and place of abode, and annual take out a certificate thereof, as herein mentioned; for which shall be charged a stamp duty of one pound one shilling. II. That in order to prevent any *evasion*, EVERY sort of composition of powder which shall be worn by any person, as an article of dress, shall be deemed HAIR-POWDER, within the meaning of the act”. ENGLAND. *An abstract of the hair powder act*. London: Allen and West, 1795. Disponível em: <https://bityli.com/yBuw6D>, p. 3. (grifos no original).

⁷² “With respect to the manipulation of the hair, it is singular to observe that in 1795 a club was described by ‘The Times’ as having been formed in Lambeth called ‘The Crop Club,’ every member on which, on his entrance, is obliged to have his head docked as close as the Duke of Bridgewater’s old bay coach-horses. This assemblage is instituted for the purpose of opposing, or rather evading, the tax on powdered heads”. *Norfolk Chronicle, Reviews*, April 10, 1897, p. 2. Disponível em: <<https://www.britishnewspaperarchive.co.uk>>.

⁷³ GLANTZ, Andrew E. A tax on light and air: Impact of the Window Duty on Tax Administration and Architecture, 1696-1852. In: *Penn History Review*, vol. 15, issue 2, University of Pennsylvania, may 2008, pp. 18-40.

⁷⁴ DICKSON, D.; GRÁDA, C. Ó.; DAULTREY, S. *Hearth Tax, Household Size and Irish Population Change 1672-1821. Proceedings of the Royal Irish Academy: Archaeology, Celtic Studies, History, Linguistics, Literature*, vol. 82C, 1982, pp. 125-181. www.jstor.org/stable/25506086. Accessed 17 Aug. 2021; MURPHY, Curtis G. *Progress without consent: enlightened centralism vis-à-vis local self-government in the towns of east Central Europe and Russia, 1764-1840*. Dissertation submitted to the Faculty of the Graduate School of Arts and Sciences of Georgetown University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in History. Washington DC, Georgetown University, November 3, 2011; PARKINSON, Elizabeth. *The Establishment of the Hearth Tax 1662-66*. Kew, List and Index Society, 2008.

⁷⁵ “Eventually those who insisted on keeping their beards were permitted to do so on paying an annual tax. Payment entitled the owner to a small bronze medallion with a picture of a beard on it and the words TAX PAID, which was worn on a chain around the neck to prove to any challengers that his beard was legal. The tax was graduated; peasants paid only two kopeks a year, wealthy merchants paid as much as a hundred roubles. Many were willing to pay this tax to keep their beards, but few who came near Peter were willing to

Em termos fiscais, os homens solteiros sob o regime fascista não estavam em melhor situação que os homens russos de barba: na Itália, a partir de 1927, foi reestabelecido o imposto sobre o celibato⁷⁶, reminescente do imposto do mesmo nome, de Augusto. O regime exaltava o casamento e muitos descendentes como requisitos para a grandeza de uma nação, adotando essa política como forma de incremento demográfico, como expressamente consignou Mussolini, em seu discurso de Ascensão de 1927, que chegou a sugerir a instituição, em um futuro longínquo, de um “imposto sobre casamentos infecundos” com o mesmo escopo⁷⁷.

A lista de exemplos poderia prosseguir indiscriminadamente. Com isso, é necessário desmistificar certos *lugares comuns* relativo à compreensão da função do tributo e sobre a noção de “riqueza tributável”. Ou seja, do ponto de vista histórico, podemos dizer que não há/houve limites à criatividade dos governos em relação à definição do fato gerador. Não significa dizer, com isso, que não havia limites à tributação; significa dizer apenas que qualquer evento, em última análise, poderia estar sujeito à tributação. Além disso, sempre do ponto de vista histórico, a tributação não necessariamente garantiu uma contrapartida direta aos cidadãos em decorrência das obrigações tributárias; ou, nos termos de Sharlach, a História demonstra que “*the individual does not receive direct financial benefits in return*”⁷⁸.

Isso mostra uma das características mais consistentes dos tributos ao longo da História: o valor exigido é função do quanto o governo quer gastar e não da percepção sobre o quanto é justo exigir. Trata-se de um aspecto que receberá contornos ainda mais marcantes e contrastantes com o advento do constitucionalismo e da conformação do Estado de Direito.

risk his wrath with a chin that was not hairless. Finding men in his presence still bearded, Peter sometimes, ‘in a merry humor, pulled out their beards by the roots or took it off so roughly [with a razor] that some of the skin went with it’”. MASSIE, Robert K. *Peter the Great: His Life and World*. New York: Alfred A. Knopf, 1980, p. 235-6.

⁷⁶ ITALIA. Regio Decreto 19 dicembre 1926, n. 2132. Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia n. 296 del 24 dicembre 1926; ITALIA. Regio Decreto 13 febbraio 1927, n. 124. Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia n. 39 del 17 febbraio 1927.

⁷⁷ “Esistono nel Paese 5700 istituzioni che si occupano della maternità e dell'infanzia, ma non hanno denaro sufficiente. Di qui la tassa sui celibi, alla quale forse in un lontano domani potrebbe fare seguito la tassa sui matrimoni infecondi. Questa tassa dà dai 40 ai 50 milioni; ma voi credete realmente che io abbia voluto questa tassa soltanto a questo scopo? Ho approfittato di questa tassa per dare una frustata demografica alla Nazione. Questo vi può sorprendere; qualcuno di voi può dire: ‘Ma come, ce n'era bisogno?’ Ce n'è bisogno. Qualche inintelligente dice: «Siamo in troppi». Gli intelligenti rispondono: ‘Siamo in pochi’. Affermo che, dato non fondamentale, ma pregiudiziale della potenza politica, e quindi economica e morale delle Nazioni, è la loro potenza demografica. Parliamoci chiaro: che cosa sono 40 milioni d'Italiani di fronte a 90 milioni di Tedeschi e a 200 milioni di Slavi? Volgiamoci a Occidente: che cosa sono 40 milioni di Italiani di fronte a 40 milioni di Francesi, più i 90 milioni di abitanti delle Colonie, o di fronte ai 46 milioni di Inglesi, più i 450 milioni che stanno nelle Colonie?”. MUSSOLINI, Benito. *Il discorso dell'Ascensione*. Il regime fascista per la grandezza d'Italia: pronunciato il 26 maggio 1927 alla Camera dei deputati. Roma: Libreria Littorio, 1927, p. 16-7.

⁷⁸ SHARLACH, Tonia M. *Provincial Taxation and the Ur III State*. Leiden: Brill, 2004, p. 21; SHARLACH, Tonia M. *Bala: Economic Exchange between Center and Provinces in the Ur III State*. Harvard University, Ann Arbor, 1999, p. 204.

Não se está com isso equiparando o exercício do poder de tributar com o *arbítrio* ou com uma compreensão absolutista da soberania. Desde sempre, o exercício do poder de tributar é confrontado com a resistência teórica e política sobre o quanto é justo exigir, impondo ao governante a observação de critérios como necessidade e proporcionalidade.

A propósito disso, Diderot argumentava que “a glória do soberano é pedir apenas subsídios justos” e “a felicidade dos súditos é só pagar tais subsídios”, reconhecendo o *direito do príncipe* de cobrar impostos baseados nas – e limitados às – necessidades do Estado, dado que “os impostos são para um estado o que as velas são para um navio, servem para guiá-lo, segurá-lo e trazê-lo ao porto, não para carregá-lo, mantê-lo sempre no mar e finalmente submergir”⁷⁹.

Em contraste com isso, verifica-se diversas histórias e lendas sobre protestos contra o excesso de tributação. Conta-se que o conde Leofric de Mercia, após os inúmeros apelos de sua esposa, Lady Godiva, disse a sua esposa que só baixaria os impostos da pequena cidade de Coventry quando ela passeasse nua pela cidade sobre um cavalo branco. Ela aceitou a condição e, em respeito ao seu ato de bravura e humanidade, o povo fechou as janelas e não a contemplou, como ficou representado no famoso quadro de Collier, de 1897⁸⁰. Despiciendo referir Robin Hood, cujo lema reflete uma das funções que justificariam a coleta de impostos progressivos (função redistributiva), empregados por governos modernos, especialmente após a Segunda Guerra⁸¹.

⁷⁹ “La gloire du souverain est de ne demander que des subsides justes, absolument nécessaires ; et le bonheur des sujets est de n'en payer que de pareils. Si le droit du prince pour la perception des impôts, est fondé sur les besoins de l'état, il ne doit exiger de tribut que conformément à ces besoins, les remettre d'abord après qu'ils sont satisfaits, n'en employer le produit que dans les mêmes vues, et ne pas le détourner à ses usages particuliers, ou en profusions pour des personnes qui ne contribuent point au bien public. Les impôts sont dans un état ce que sont les voiles dans un vaisseau, pour le conduire, l'assurer, l'amener au port, non pas pour le charger, le tenir toujours en mer, et finalement le submerger”. Diderot, Denis. *L'Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*. Vol. II. Paris, 1757, p. 601

⁸⁰ COLLIER, John. *Lady Godiva*. 1897. Oil painting on Canvas, 142,2 cm x 183 cm. Herbert Art Gallery and Museum.

⁸¹ BRYS, B., et al. Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, No. 26, OECD Publishing, Paris, 2016. <https://doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>; CREEDY, John. Taxation, Redistribution and Progressivity: An Introduction. *The Australian Economic Review*, Vol. 32, n. 4, 1999, pp. 410-20; JOURMARD, Isabelle; PISU, Mauro; BLOCH, Debbie. Tackling income inequality: The role of taxes and transfers. In: *OECD Journal: Economic Studies*. 2012. http://dx.doi.org/10.1787/eco_studies-2012-5k95xd6l651t; ZANDVAKILI. Income Distribution and Redistribution Through Taxation: An International Comparison. In: *Empirical Economics*, vol. 19, 1994, pp. 473-91; LAMBERT, Peter J. Inequality Reduction through the Income Tax. In: *Economica*, vol. 60, 1993, pp. 357-365; VERBIST, Gerlinde. Redistributive effect and progressivity of taxes: An international comparison across the EU using EUROMOD. In: *EUROMOD Working Paper*, No. EM5/04, Colchester, University of Essex, Institute for Social and Economic Research (ISER), 2004. <http://hdl.handle.net/10419/68968>.

Historicamente, a ideia de que a tributação é abusiva costuma vir acompanhada da ideia de que o uso feito dos recursos públicos não é adequado ou, em última análise, que a tributação

configurar-se-ia um furto. Em uma nota da sua monumental *Economia e Sociedade*, de 1922, Weber cita o testemunho de um napoletano que ilustra bem o quanto, aqui, se quer evidenciar: “Ecco l’osservazione di un fabbricante napoletano fattami circa vent’anni fa, in risposta ai dubbi sull’efficacia della Camorra in riferimento all’impresa: Signore, la Camorra mi prende X lire al mese, ma garantisce sicurezza; lo Stato me ne prende dieci volte tanto, e garantisce niente”⁸².

Rotterdam, no seu *Encomium Moriae*, de 1509, dizia que os governantes acham que “cumprem bastante os deveres de um bom rei divertindo-se diariamente nas caçadas, possuindo belíssimos cavalos, vendendo em benefício próprio os cargos e os empregos, servindo-se de expedientes pecuniários para devorar as energias do povo e engordar à custa do sangue dos escravos”. Dizia, ainda, o teólogo holandês: “Não se pode negar que usem de cautela na aplicação dos impostos, pois alegam sempre títulos de necessidade, pretextos de urgência, e, embora essas exações não passem, no fundo, de mera ladroeira, esforçam-se, todavia, por encobri-las com o véu do interesse público, da justiça e da equidade”. Concluindo que os governantes “dirigem ao povo belas palavras, chamando de bons, fiéis, afeiçoadíssimos os seus súditos, e, enquanto furtam com uma das mãos, acariciam com a outra, prevenindo assim os seus lamentos e acostumando-os, aos poucos, a suportar o jugo da tirania”⁸³.

No seu clássico *Sermão do Bom Ladrão*, de 1655, António Vieira, retomando as palavras de Tomás de Aquino, assevera: “que se os príncipes tiram dos súditos o que segundo justiça lhes é devido para conversação do bem comum, ainda que o executem com violência, não é rapina ou roubo. Porém, se os príncipes tomarem por violência o que se lhes não deve, é rapina e latrocínio. Donde se segue que estão obrigado à restituição, como os ladrões, e que pecam tanto mais gravemente que os mesmos ladrões, quanto é mais perigoso e mais comum o dano com que ofendem a justiça pública, de que eles estão postos por defensores”⁸⁴.

⁸² WEBER, Max. *Economia e società*. Teoria delle categorie sociologiche. Vol. 1. Torino, Edizioni di Comunità, 1999, p. 195.

⁸³ ROTTERDAM, Erasmo de. *Elogio da Loucura*. Trad. Paulo M. Oliveira. eBooksBrasil, 2002, p. 53.

⁸⁴ “*Terrarum principes multa a suis subditis violenter extorquent, quod videtur ad rationem rapinae pertinere; grave autem videtur dicere, quod in hoc peccent, quia sic fere omnes principes damnarentur. Ergo rapina in aliquo quo casu est licita*. Quer dizer: A rapina ou roubo é tomar o alheio violentamente contra a vontade de seu dono; os príncipes tomam muitas coisas a seus vassalos violentamente, e contra sua vontade: logo, parece que o roubo é lícito em alguns casos, porque, se dissermos que os príncipes pecam nisto, todos eles, ou quase todos se condenariam: *Fere omnes principes damnarentur*. Oh! que terrível e temerosa consequência, e quão

A acepção de que o imposto representa, primordialmente, a subtração de recursos privados pelo uso da força coercitiva – ou, em última análise, um furto – é confrontada com a noção de que a tributação é ordenada por princípios de justiça. E, conforme se verifica nas ilustrações citadas até aqui, absolutamente não se trata de uma discussão nova; muito menos, simples ou superficial⁸⁵. Dizem Tipke e Lang, “o cidadão sente o Estado Tributário não como Estado de Direito, mas como insaciável Leviatã”⁸⁶.

Além dos exemplos literários e doutrinários acima, do ponto de vista político, devemos recordar os termos da Magna Carta inglesa de 1215. Segundo dispõe a sua cláusula 12, o Reino não poderia exigir *jugada* (*scutage*) ou outra contribuição (*feudal aids*) contra os posseiros de terras enfeudadas sem o consentimento do Conselho Comum do Reino, exceto se os tributos fossem destinados ao resgate de pessoa do Reino, para investir o filho primogênito como cavaleiro ou para celebrar o casamento, uma única vez, da filha primogênita. Em todos os casos, contudo, os tributos não poderiam exceder limites razoáveis⁸⁷.

Observe-se que a demanda dos nobres ingleses do século XIII por *no scutage unless by common counsel* não é a mesma demanda dos colonos estadunidenses do século XVIII por *no taxation without representation*. O que parece ter acontecido com a redação da Carta Magna foi a concessão de privilégios a indivíduos e grupos específicos, posteriormente ampliadas para privilégios mais gerais – o que ficou conhecido como direitos para as gerações seguintes. Esta famosa cláusula, contudo, estava muito distante de formular qualquer doutrina de *self-taxation*; ela afetava principalmente as imposições impostas por João não tanto quanto soberano, mas enquanto senhor feudal⁸⁸.

digna de que a considerem profundamente os príncipes, e os que têm parte em suas resoluções e conselhos! Responde ao seu argumento o mesmo Doutor Angélico, e, posto que não costume molestar os ouvintes com latins largos, hei de referir as suas próprias palavras: *Dicendum, quod si principes a subditis exigunt quod eis secundum justitiam debetur propter bonum commune conservandum, etiam si violentia adhibeatur; non est rapina. Si vero aliquid principes idebite extorqueant, rapina est, sicut et latrocinium. Unde ad restitutionem tenentur sicut et latrones. Et tanto gravius peccant quam latrones, quanto periculosius et communius contra publicam justitiam agunt, cujus custodes sunt positi*”: VIEIRA, Padre António. *Sermão do Bom Ladrão*, 1655, p. 3-4. <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/fs000025pdf.pdf>

⁸⁵ Nesse sentido, ver também: LAURENT, Alain. *Théories contre l'impôt*. Paris, Les Belles Letters, 2000.

⁸⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Vol. I. Tradução da 18. ed. alemã, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 166.

⁸⁷ “12. No scutage nor aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London”. McKECHNIE, William Sharp. *Magna Carta: a Commentary on the Great Charter of King John*. Glasgow: Maclehose, 1914, pp. 231-40.

⁸⁸ “It is a commonplace of our text-books that chapters 12 and 14, taken together, amount to the Crown’s absolute surrender of all powers of arbitrary taxation, and even that they enunciate a doctrine of the nation’s right to tax itself. Yet the very idea of ‘taxation’ in its abstract form, as opposed to specific tallages and exactions, levied on definite things or individuals, is essentially modern. The doctrine of the day was that the King in normal times ought ‘to live of his own’, like any other land-owning gentleman. A regular scheme of

Ainda sobre as reações sistêmicas à imposição tributária, recorda-se da excomunhão de Rei Felipe, o Belo (1268-1314), que passou a exigir contribuições “provisórias” de forma indiscriminada. Em resposta, foi editada a bula *Clericis Laicos* (1296), pelo Papa Bonifácio VIII, proibindo a imposição, cobrança ou recolhimento de tributos sem licença papal. O Rei Felipe se opôs à bula, proibindo então a remessa de ativos para fora do Reino sem a sua autorização. As operações financeiras direcionadas à Igreja foram praticamente todas interrompidas – o que valeu a sua excomunhão⁸⁹.

Além da imposição de novos tributos, os governantes valiam-se de outros mecanismos de obtenção de recursos públicos: a manipulação monetária. Mais uma vez, o poder ducal se chocou com o das elites locais. Ao usar seu poder senhoril de cunhar dinheiro, os duques podiam manipular o preço do dinheiro e o *aloi* (conteúdo de metais preciosos) do dinheiro em circulação – como amplamente fizeram Filipe O Belo e Maximiliano da Áustria. Era necessário “encontrar dinheiro”, dizia Maximiliano da Áustria, em setembro de 1478. Tais ambições eram inconciliáveis com os interesses econômicos dos súditos, que tendiam essencialmente à estabilidade monetária. As desvalorizações “selvagens” dos duques de Borgonha provocaram a ira das elites urbanas, que frustraram os benefícios financeiros das medidas ducais⁹⁰.

Historicamente, o tributo acaba sendo o mais importante motor de revoluções do mundo: ele tem o potencial de destruir impérios que deveria sustentar⁹¹. Foi o que precipitou as revoluções liberais da Inglaterra, Estados Unidos e França, refutando a concepção absolutista do poder, que pode muito bem ser compreendida na acepção de James I, quando, em 1609, argumentava que “os reis são justamente chamados deuses”, pois “Deus tem o

‘taxation’ to meet the ordinary expenses of government was undreamt of. It is too much to suppose, then, that our ancestors in 1215 sought to abolish something which, strictly speaking, did not exist. The famous clause treats, not of ‘taxation’ in the abstract, but of the scutages and aids already discussed. It does not concern itself with the rights of Englishmen as such, but chiefly with the interests of barons who held freeholds of the Crown, and incidentally and inadequately with those of the citizens of London. Several considerations place this beyond reasonable doubt. [...] These facts serve as a warning not to read into Magna Carta modern conceptions which its own words will not warrant. This famous clause was far from formulating any doctrine of self-taxation; it primarily affected impositions levied by John, not qua sovereign but qua feudal lord. Such as it was, it was omitted, along with its corollary (chapter 14), in 1216 and subsequent reissues”. McKECHNIE, William Sharp. *Magna Carta: a Commentary on the Great Charter of King John*. Glasgow: Maclehose, 1914, pp. 239-41.

⁸⁹ KANTOROWICZ, Ernst, H. *Os dois corpos do rei: um estudo sobre teologia política medieval*. São Paulo: Companhia das letras, 1998, p. 125-69. Ver também: MELIN, Eduardo. Análise sobre a política de supremacia papal de Bonifácio VIII, frente à autonomia nacional da França de Felipe IV (1296-1303). *Dissertação de Mestrado*. Universidade Estadual Paulista (UNESP), Faculdade de Ciências e Letras. Assis, 2019.

⁹⁰ HAEMERS, Jelle ; LAMBERT, Bart. Pouvoir et argent. La fiscalité d'État et la consommation du crédit des ducs de Bourgogne (1384-1506), *Revue du Nord*, vol. 379, no. 1, 2009, pp. 35-59.

⁹¹ ADAMS, Charles. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2.ed. Madison Books, 2001.

poder de criar ou destruir, fazer ou desfazer conforme sua vontade, dar vida ou enviar a morte, julgar a todos e não ser julgado nem prestar contas a ninguém”. O mesmo poder teria os Reis: “eles fazem e desfazem seus súditos: eles têm o poder de levantar e derrubar: de vida e de morte: juízes de todos os seus súditos e de todas as causas, e ainda não prestam contas a ninguém, apenas a Deus”⁹².

O filho de James I, o Rei Carlos I, também abusou dos tributos – o que provocou o famoso *John Lilburne's Leveller Manifesto* de 1649, que assim consignava:

XIX. That it shall not be in their power to excise Customes upon any sort of Food, or any other Goods, Wares or Commodities, longer than four months after the beginning of the next Representative, being both of them extreme burthensome and oppressive to Trade, and so expensive in the Receipt, as the moneys expended therein (if collected as Subsidies have been) would extend very far towards defraying the publick Charges; and forasmuch as all Moneys to be raised are drawn from the People ; such burthensome and chargeable wayes, shall never more be revived, nor shall they raise Moneys by any other ways (after the aforesaid time) but only by an equal rate in the pound upon every reall and personall estate in the Nation⁹³.

A História do Brasil não estaria imune a essa constante, bastando para isso lembrar do martírio de Tiradentes (pseudônimo de Joaquim José da Silva Xavier), enforcado em 21 de abril de 1792. No Brasil do século XVIII, a Coroa Portuguesa cobrava um tributo sobre a extração de ouro – o *quinto* –, correspondente a um quinto (20%) do ouro extraído. As Casas de Fundição carimbavam o ouro taxado e somente este poderia circular. A Fazenda Portuguesa definiu ainda uma cota anual mínima que deveria ser versada aos cofres públicos. Se a arrecadação tributária não atingisse essa quantia, a população teria que complementar a soma estipulada, mesmo que ultrapassasse o *quinto*. Trata-se de uma espécie de tributo excepcional, conhecido como *derrama*. As cotas de ouro exigidas na *derrama* eram consideradas excessivas, o que provocou conjurações e revoltas, contexto que levou o inconfidente Tiradentes – considerado atualmente um herói nacional – à morte⁹⁴.

Assim, a História nos revela outra constante dos tributos: embora não haja limite à criatividade na definição do fato gerador e que os governos buscam constantemente aumentar

⁹² JAMES I's Speech Before Parliament, March 21, 1609. The Penguin Book of Historic Speeches. Brian MacArthur, Ed. New York: Penguin Books, 1997. <http://www.luminarium.org/sevenlit/james/1609speech.htm>

⁹³ THE LEVELLERS 1649: John Lilburne's Leveller Manifesto. In: Brailsford, H. N. *The Levellers and the English Revolution*. Nottingham, Spokesman, 1998. <https://www.bilderberg.org/land/leveller.htm>

⁹⁴ O painel *Tiradentes* – retratado na abertura deste capítulo – é uma pintura composta por três telas justapostas, apresentando cinco cenas, sendo considerada uma das mais importantes obras de Portinari. Fortemente influenciado pelo *Romanceiro da Inconfidência* – obra de Cecília Meireles, composta de 85 romances, escrito na década de 40 e publicado em 1953 –, o painel está exposto no Salão de Atos Tiradentes, no Memorial da América Latina, projetado por Niemeyer.

suas fontes de custeio, os contribuintes não aceitam por muito tempo imposições consideradas excessivas ou que julgam serem mal-empregadas.

1.2. A função moderna do tributo: entre arrecadação e extrafiscalidade

O tributo como prestação pecuniária, em serviços ou em bens, arrecadado pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos ou às despesas da Coroa, é uma noção que perpassa a História e que abrange desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação.

Embora o tributo seja uma constante na História, as teorias que dão forma à tributação e ao poder impositivo sofreram profundas transformações com a passagem para a era moderna. O senhorio auferia suas receitas em decorrência do exercício da propriedade; em certo aspecto, valia-se de seus próprios meios para obter o que necessitava para sua subsistência⁹⁵. Com o advento do Estado moderno, verifica-se a alteração do modo de produção econômica – o capitalismo –, o surgimento das teorias econômicas – de Quesnay, Smith, Bentham e Mill a Babeuf, Marx e Engels – e a privatização da propriedade. Por fim, vê-se também a conformação de uma nova forma de produção do direito, no âmbito do constitucionalismo, que será aprofundada mais adiante.

A compreensão da tributação moderna passa, pois, necessariamente pela compreensão do sistema capitalista e da propriedade privada. A maior parte da doutrina atual sustenta que, quer se originem da propriedade quer decorram da renda ou da circulação de riqueza, os recursos transferidos ao Estado por força da tributação emanam do patrimônio privado⁹⁶.

Ou seja, segundo uma abordagem amplamente aceita, a transferência obrigatória de recursos privados ao setor público representaria uma restrição parcial (ainda que legítima) do exercício do direito de propriedade. Nessa perspectiva, o indivíduo contribuiria com parcela de seu patrimônio (privado) para a subsistência do Estado, e a tributação, em última análise, implicaria uma limitação ao direito de propriedade⁹⁷.

⁹⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 20.

⁹⁶ “Tributação é participação (*Teilhabe*) na propriedade privada, na economia privada”. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. Alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 53

⁹⁷ Trata-se de compreensão difusa no âmbito da doutrina e da jurisprudência, tanto no âmbito nacional quanto no âmbito das instituições supranacionais. Cf. “Article 1 of Protocol 1 to the European Convention on Human Rights (ECHR) guarantees to every natural or legal person the right to peaceful enjoyment of his possessions. Taxation and enforcement measures relating thereto are considered by the European Court of

Em seu clássico *The Myth of Ownership*, Murphy e Nagel refutam essa abordagem. A propriedade é, antes de tudo, uma convenção jurídica, definida em parte pelo sistema tributário. Assim, a tributação não pode ser avaliada observando o seu impacto sobre a propriedade privada, concebida como algo que tenha existência e validade independentes ou pré-existentes, ou seja, tributos devem ser avaliados como parte de um sistema geral de direitos de propriedade que eles ajudam a criar: “a justiça ou a injustiça da tributação somente pode significar a justiça ou a injustiça no sistema de direitos de propriedade e alocações que resultam de um regime tributário particular”⁹⁸.

Nesse sentido, o Estado é condição de possibilidade para que a propriedade privada exista. É dizer: não há propriedade privada sem Estado – não há Estado sem tributação. Desse modo, os filósofos revisam a noção amplamente difundida de que o indivíduo possuiria uma renda pré-tributada e o ato de tributação espoliaria esta riqueza. A ordem lógica da prioridade entre os impostos e o direito de propriedade é inversa à ordem suposta pelo libertarismo⁹⁹ e, de certa forma, à ordem aceita pela corrente doutrinária e jurisprudencial majoritária.

Nesse sentido, seria “logicamente impossível”, nas palavras de Murphy e Nagel, que as pessoas tivessem algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos: “só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar impostos sob um sistema legítimo, sustentado por uma tributação legítima”¹⁰⁰.

Human Rights as an interference with the right to property as set out in the preceding provision. The Court has, accordingly, developed a case law reviewing the compatibility of such measures with, among others, the requirements of legality and proportionality”. (ERGEC, Rusen. Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights. *Intertax*, Vol. 39, Issue 1, 2011, pp. 2-11). Nesse contexto, ver também: EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights Protection of property. Strasbourg, Updated on 30 April 2021; COSTA, Regina Helena. Função Social da Propriedade, Tributação e Praticabilidade. In: *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n. 68, maio-jun/2018, pp. 43-54; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009, p. 06; CAMPOS, Diogo Leite de. As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário. In: *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, Ano 67, Vol. I, Jan. 2007 (tributação como “limitação ao direito de propriedade”); GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 11a. México, Porrúa, 1982, p. 288 (tributação como “expropriação parcial legítima”); FERNÁNDEZ, Juan Ignacio Moreno. La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo. *Revista Técnica Tributaria*, n. 124, Enero-Marzo/2019, pp.15-30 (tributação como “ingerência devida no direito de propriedade”).

⁹⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo, Martins Fontes: 2005, p. 8.

⁹⁹ “Tali correnti di pensiero considerano, in particolare i diritti proprietari come libertà pre-politiche e pre-istituzionali, traducendosi sul piano giuridico in una «sorta di pretesa ostile verso terzi» da parte del soggetto che ne è titolare e in un certo qual modo indipendenti dal loro riconoscimento costituzionale. Di conseguenza, intendono il rapporto tra l’individuo-proprietario e la collettività prevalentemente in senso naturalistico, antisolidaristico e antiegalitario. L’individuo, con tutti i suoi attributi patrimoniali, sarebbe – naturalmente e in senso anche morale – un atomo a-istituzionale e la sua appartenenza alla collettività non avrebbe alcun senso in termini di responsabilità collettiva, non esistendo quest’ultima come principio di regolazione sociale e, nemmeno, come criterio di riparto dei carichi pubblici”. GALLO, Franco. Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale. In: *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, n. 2/2010, pp. 197-208.

¹⁰⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo, Martins Fontes: 2005, p. 46.

Assim, o regime da propriedade é definido pela tributação. Nessa perspectiva, o direito de propriedade não deve ser compreendido como um limite ao poder estatal de tributar, mas, sim, o direito do proprietário decorreria do mesmo sistema legal que institui o tributo. Como observa Gallo, não é o ordenamento jurídico que deve se adequar à propriedade, mas, sim, a propriedade é que deve se adequar ao ordenamento jurídico¹⁰¹.

No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regradada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei. Atualmente, a limitação jurídica imposta ao Estado não decorre exclusivamente da lei (em sentido estrito), mas, sobretudo, da Constituição. No âmbito do constitucionalismo contemporâneo, o poder de imposição tributária tem por fundamento jurídico a Constituição, que fixa as competências desse poder e o quadro de princípios formais e materiais que orientam a sua função.

Nesse contexto, verificou-se um expressivo aumento da complexidade social e a necessidade de ampliação da base tributável para fazer frente às despesas públicas decorrentes das novas funções do Estado após a Revolução Industrial. Essa transição é caracterizada também pelo surgimento do imposto sobre a renda e pela consolidação da normatividade do princípio da capacidade contributiva e de vínculos de solidariedade social a partir da institucionalidade estatal¹⁰².

Considerando esses aspectos, a doutrina contemporânea é firme no sentido de que a função primordial dos tributos é a de arrecadar recursos para o erário, isto é, o tributo, na era moderna, possui uma função eminentemente *fiscal*¹⁰³. Embora seja essa a sua função primordial, paradoxalmente, costuma-se encontrar maior aprofundamento teórico sobre a função do tributo quando a doutrina procura enfrentar o seu caráter *extrafiscal* e seus efeitos econômicos.

¹⁰¹ GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*. 2 ed. Bologna, Il Mulino, 2011, p. 34 ss.

¹⁰² Em sua primeira versão permanente, instituída na Inglaterra em 1874, o imposto já era progressivo.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 19-45; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 286-289; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 379-381; PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 33-36; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20 ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018, pp. 361-413; SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 39-49; Barreto, Aires F. *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 33-6.

Ao diferenciar a função fiscal do tributo daquela extrafiscal (aqui, compreendida tanto as funções *distributivas, alocativas e estabilizadoras*¹⁰⁴), despidendo dizer que todo tributo terá necessariamente um efeito econômico: a tributação exerce sempre influências econômicas estimulantes ou desestimulantes. É óbvio, pois, que a imposição tributária afeta o comportamento dos atores econômicos. Entretanto, em linguagem rigorosamente técnica, o simples fato de alterar o comportamento dos atores econômicos não implica dizer que a função do tributo passa a ser extrafiscal. “Não existem e não parece que possam existir as sonhadas finanças neutras”, ensinava Ataliba.¹⁰⁵

A extrafiscalidade somente se configura quando o seu efeito indutor ocorre primária ou propositalmente, e não como simples desdobramento econômico “natural” ou secundário: se, com a imposição, não se deseja necessariamente arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias¹⁰⁶.

Destarte, dentre diversas formas de se classificar o tributo, a doutrina costuma classifica-lo quanto à sua em: a) *fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; (b) *extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; (c) *parafiscal*, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas¹⁰⁷.

Quanto à extrafiscalidade, alguns doutrinadores, ainda, a subdividem em dois grupos, cada um traduzindo uma técnica de intervenção ou conformação social pela via fiscal: a) os impostos extrafiscais, orientados para a indução ou desestímulo de certos comportamentos; e

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 37 e pp. 129-207; Schoueri, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 38.

¹⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, pp. 150-176.

¹⁰⁶ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 52; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 630; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623-4; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 68; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 111; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 754. Ver também: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. In: *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 08, n. 02, pp. 640-659, agosto 2018. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2019, pp. 49-70.

b) os benefícios fiscais, dirigidos ao fomento, ao incentivo de certos comportamentos para o desenvolvimento.¹⁰⁸

Ou seja, além da função primordial de arrecadação, o Estado adota medidas tributárias também visando induzir, positiva ou negativamente, o comportamento dos contribuintes para atingir certos interesses ou finalidades políticas. A isenção fiscal é um exemplo clássico disso, uma vez que a técnica tributária empregada produz justamente a não-arrecadação; de outra parte, a exação hiper-elevada, ainda que possa implicar aumento da arrecadação, tem por objetivo primário desestimular ou dissuadir certa prática ou operação – típico caso dos chamados *impostos do pecado* (*sin taxes*)¹⁰⁹.

Nos últimos anos, a extrafiscalidade se popularizou muito especialmente com as discussões relativas à tributação ambiental ou ecológica (*ecotax*), tributação verde (*green tax*), *carbon tax* etc.¹¹⁰ Um fenômeno interessante pode ser analisado na Irlanda, país no qual foi instituído uma taxa sobre a venda de sacolas plásticas. O resultado da imposição tributária atingiu patamares além do esperado, reduzindo o consumo de sacolas plásticas em mais de 90%, segundo estudo publicado em 2007.

Embora a adoção de políticas de exação com fins ecológicos atualmente seja difusa em diversos países, o caso na Irlanda teve algumas peculiaridades. Como regra, as taxações ambientais tendem a ser aplicadas nas cadeias de produção dos bens que geram poluição, seja pela sua fabricação ou pelo seu descarte. Para não afetar a competitividade das empresas

¹⁰⁸ Nabais, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 630.

¹⁰⁹ Entende-se por “impostos do pecado” ou “impostos do vício” a gama de tributos incidentes sobre bens ou serviços considerados prejudiciais ou onerosos para a sociedade, desde a hipertributação do álcool, tabaco e jogos de azar à tributação para combater à obesidade (*fat taxes*), como a hipertributação do açúcar ou do refrigerante (*soda taxes*). Cf. VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Coimbra, Almedina. 1999; LEICESTER, A.; WINDMEIJER, F. *The “fat tax”: economic incentives to reduce obesity*. IFS Briefing Notes BN49, London, Institute for Fiscal Studies, 2004; FINKELSTEIN, E. A. et. al. Implications of a sugar-sweetened beverage (SSB) tax when substitutions to non-beverage items are considered, *Journal of Health Economics*, n. 32, 2013, pp. 219-239; JACOBSON, Michael F.; BROWNELL, Kelly D. Small Taxes on soft Drinks and snack foods to promote Health, *American Journal of Public Health*, vol. 90, n. 6, Junho 2000, pp. 854-57; Jr. LUCAS, Gary. Saving Smokers from themselves: The Paternalistic Use of Cigarette Taxes, *University of Cincinnati Law Review*, vol. 80, Issue 3, 2012, pp. 693-752; SANTOS, Marta Costa; CORDEIRO, Francisca Robalo. *A introdução das fat taxes em Portugal: algumas considerações*. Observatório das Taxas & Contribuições, Centro de Estudos de Direito Público e Regulação Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, maio 2016.

¹¹⁰ Cf. FALCÃO, Tatiana. *A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treaty*. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Doctoral Series, Vol. 47. Amsterdam, IBFD, April 2019; HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho tributario ambiental*. Madri: Marcial Pons, 2000; CHANCEL, Lucas; PIKETTY, Thomas. *Carbon and inequality: from Kyoto to Paris*. Paris School of Economics, 2015; FLUES, F.; THOMAS, A. *The distributional effects of energy taxes*. OECD Taxation Working Papers No. 23. Paris, OECD, 2015; GHARIANI, F. *Manuel opérationnel d'utilisation des revenus de l'écotaxe*. Washington, World Bank, 2015; ICC. *ICC Environmental Taxation Principles: Fiscal Instruments and Environmental Policy Making*. ICC Commissions on Environment and Energy Taxation. International Chamber of Commerce, 2012; MILNE, J.; ANDERSEN, M. S. (eds). *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2012.

nacionais, os países buscam impor tributos capazes de combater os impactos ambientais sem os tornar excessivamente onerosos. O tributo irlandês exigia um valor fixo (€0,15) cobrado diretamente do consumidor final. O valor pode até parecer inexpressivo em um primeiro momento, mas foi pensado de maneira minuciosa: para instituir a norma, foi feita uma pesquisa a fim de identificar qual o valor que as pessoas acreditavam ser justo para comprar uma sacola plástica. A taxaço foi então instituída com o valor aproximadamente quinze vezes maior que aquele entendido como justo pela população. Com isso, o país conseguiu alterar o comportamento dos cidadãos, que passou a refletir sobre a necessidade de se adquirir um produto *superfaturado*. O resultado foi que o impacto direto no orçamento do consumidor (ainda que simbólico) o levou a questionar a necessidade de um produto que gerava grande impacto ambiental, de forma que a utilização das sacolas plásticas despencou drasticamente: uma das utilizações da técnica da extrafiscalidade de maior sucesso, quando entendida enquanto indutor de comportamentos¹¹¹.

Em outro caso, analisou-se os efeitos derivados da tributação sobre garrafas d'água, em Washington (tributo incidente sobre a venda de água em recipientes plásticos). Após seis meses de sua instituição, o tributo teve que ser revogado em virtude da movimentação de agentes econômicos, que lançaram uma forte campanha contra a taxaço, investindo aproximadamente 17 milhões de dólares para derrubar o tributo. Apesar de vislumbrar um aumento na arrecadação, a principal função do novo tributo era desencorajar a venda de produtos plásticos. Esse pequeno lapso temporal, contudo, foi o suficiente para constatar a redução de aproximadamente 5-6% na venda de garrafas plásticas de água. As maiores quedas ocorreram nos locais que aderiram a uma taxaço em níveis mais elevados. Além disso, as quedas foram mais sentidas entre as populações de baixa renda, mais sensíveis às variações de preço, segundo o estudo¹¹².

Uma das peculiaridades do caso é que houve uma grande divulgação quanto à instituição do tributo, dado a forte campanha lançada contra ele. Segundo as conclusões do estudo, a publicidade aumentou a influência sobre a redução das vendas. Estima-se que o simples aumento no valor final do produto (sobre o qual se aplicou tributo que variava entre 6,5 a 9,5%) não teria necessariamente induzido a uma queda tão significativa das vendas se não houvesse a divulgação que essa variação estava associada a um tributo. Mesmo após a revogação do tributo, as vendas do produto seguiram abaixo das existentes previamente à sua

¹¹¹ CONVERY, Frank; MCDONNELL, Simon e FERREIRA, Susana. The most popular tax in Europe? Lessons from the Irish plastic bags levy. *Environ Resource Econ*, v. 38, p. 1–11, janeiro 2007.

¹¹² BERCK, Peter. *et all*. Measuring consumer responses to a bottled water tax policy. *American Journal of Agricultural Economics*, v. 98, n. 4, p. 981–996, julho 2016.

instituição, fenômeno associado às alterações dos costumes dos consumidores, que se *habituarão* a não mais adquirir garrafas d'água de plástico, dado a taxaçoão com a qual não concordavam¹¹³.

A depender da técnica empregada, contudo, a aplicaçoão de hiper-taxaçoão de bens e serviçoos com fins ecológicos pode não produzir os resultados almejados e, ainda, provocar efeitos nocivos. Esse tipo de técnica fiscal deve levar em consideraçoão aspectos como o impacto setorial, mercado de trabalho, desigualdade social, desenvolvimento econômico etc. A reduçoão considerável do impacto ambiental por instrumentos de extrafiscalidade acompanhada de pesadas taxaçoões pode comprometer setores econômicos específicos¹¹⁴ ou atingir desproporcionalmente contribuintes com menor capacidade contributiva.

Sustenta-se que a instauraçoão de uma taxaçoão sobre a emissão doméstica de gás carbônico (CO₂), nos EUA, por exemplo, atingiria especialmente a população de baixa renda, reduzindo-se ainda mais seu poder aquisitivo; ou seja, visando reduzir a emissão de gases poluentes, o efeito poderia ser o empobrecimento da população estadunidense e o aumento da desigualdade¹¹⁵. Para reduzir as distorçoões produzidas pela implementaçoão de uma *carbon tax*, por exemplo, há autores que sustentam a necessidade de a nova tributaçoão vir acompanhada de uma reduçoão da tributaçoão incidente sobre patrimônio, renda e folha de salários (*labor income tax*), como forma de preservar a sustentabilidade econômica¹¹⁶.

A Dinamarca – que adota taxaçoão sobre produtos poluentes desde 1975 e, portanto, há ampla base de dados para analisar – verificou que a fixaçoão de um imposto sobre o consumo de fontes não renováveis de energia (especialmente, combustíveis fósseis) levou a uma queda no consumo desse tipo de energia ao mesmo tempo em que estimulou o consumo de energias renováveis. Entretanto, a política fiscal teve que vir acompanhada de uma reduçoão da

¹¹³ BERCK, Peter. *et all.* Measuring consumer responses to a bottled water tax policy. *American Journal of Agricultural Economics*, v. 98, n. 4, p. 981–996, julho 2016. A pesquisa conclui sustentando que, apesar da reduçoão das vendas de garrafas d'água, o resultado não foi significativo em termos ecológicos, não sendo considerado uma medida efetiva para se reduzir os impactos ambientais da indústria (Ib.). Ver também: DE MIGUEL, Carlos; MANZANO, Baltasar. Green tax reforms and habits. *Resource and Energy Economics*, v. 33, n. 1, p. 231-246, janeiro 2011.

¹¹⁴ Zhang e Zhang defendem que a implementaçoão de uma *carbon tax* chinesa pode comprometer setores relacionados ao turismo, indústria aeronáutica, companhias aéreas, logística, defendendo a concessão de benefícios às empresas que adotarem técnicas sustentáveis, como a utilizaçoão de energia sustentável, como forma de implantar um “reforço positivo” ao invés exaçoões visando desencorajar a emissão de CO₂. ZHANG, Jiekuan; ZHANG, Yan. Carbon tax, tourism CO₂ emissions and economic welfare. *Annals of Tourism Research*, v. 69, p. 18-30, março 2018.

¹¹⁵ FREMSTADA, Anders; PAULB, Mark. The Impact of a Carbon Tax on Inequality. *Ecological Economics*, v. 163, p. 88-97, setembro 2019. Como resposta a esse fenômeno, os pesquisadores sustentam que a tributaçoão adequada deveria considerar a criaçoão de *dividendos do carbono*, com maior impacto nas populaçoões de alta renda e redistribuiçoão dos valores arrecadados.

¹¹⁶ RAUSCH, Sebastian; YONEZAWA, Hidemichi. The Intergenerational Incidence of Green Tax Reform. *Climate Change Economics*, v. 09, n. 01, np. ou l. 1840007-1-1840007-25, março 2018

tributação incidente sobre o trabalho, já que os impactos econômicos não puderam ser ignorados¹¹⁷.

Em outro contexto, a Suécia impôs uma taxa sobre o sistema de incineração de resíduos visando reduzir a queimada de materiais recicláveis, a emissão de gás carbônico (CO₂) e aumentar a reutilização do lixo, incluindo a matéria biológica. Foi imposto aos incineradores de lixo urbano do país uma taxa de 16,5 euros por tonelada de carvão fóssil utilizado e uma taxa de 371 euros a cada tonelada de CO₂ liberada. Segundo o Ministro de Finanças da época, a instituição do tributo tinha basicamente duas funções: a) acabar com a irregularidade do sistema tributário local, que taxava a utilização de materiais fósseis para a produção de energia, mas não aplicava qualquer exação sobre a energia produzida com a queima de matérias, embora essa também produzisse elevados níveis de poluição; e b) incentivar a reciclagem do lixo. Por meio de um sistema de projeções, os pesquisadores chegaram à conclusão de que os níveis de redução de materiais queimados, bem como o aumento de materiais reciclados foram parcamente afetados¹¹⁸.

Conforme se verifica, a extrafiscalidade acaba sendo um importante meio para políticas públicas que visam o desenvolvimento econômico, tecnológico, social. Com a complexidade e interdependência da economia contemporânea, técnicas de política fiscal passam a ser empregadas também como forma de estimular a competitividade num cenário globalizado e/ou proteger a indústria nacional, ressaltando-se que a implementação de técnicas dessa natureza é sempre defendida com bastante parcimônia, uma vez que o seu efeito pode ser justamente o de prejudicar a competitividade e a livre concorrência – e, em última análise, criar setores totalmente dependentes de incentivos fiscais¹¹⁹.

Last but non least, o Estado pode adotar medidas capazes de ensejar melhor distribuição de renda e mobilidade social, por meio de políticas fiscais que almejam certos objetivos, incentivando aquilo que se coadune com seus interesses e onerando aqueles outros que se mostrem contrários a seus objetivos. O uso da tributação como redução de

¹¹⁷ MOHAMMED, Mikidadu. Green Tax Shocks and Economic Growth. *International Journal of Energy Economics and Policy*, v. 10, n. 2, p. 302-318, janeiro 2020.

¹¹⁸ As projeções consideram que todos os contribuintes adotassem a escolha economicamente mais favorável – o que se sabe não condizer com a realidade. Provavelmente, “muitos seguiriam com seus hábitos costumeiros, apenas pagando mais caro por isso”. SAHLIN, Jenny, *et all*. Introduction of a waste incineration tax: Effects on the Swedish waste flows. *Conservation and Recycling*, v. 51, n. 4, p. 827-846, outubro 2007.

¹¹⁹ Ver, nesse sentido, a chamada “dependência competitiva” das montadoras de automóveis no Brasil. Cf. DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – DIEESE. *A desindustrialização e o setor automotivo: retomada urgente ou crise sem fim*. Nota técnica Dieese, n. 259. São Paulo, Dieese, 01 de julho de 2021. Ver também: BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas. Concorrência e desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. *Direito e Desenvolvimento*, v. 03, n. 05, p. 13-40, 23 de maio 2017.

desigualdades é uma exigência de quase todas as Constituições promulgadas no século XX, calcada no desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva.

Portanto, a função moderna do tributo se coloca entre arrecadação e extrafiscalidade, na medida em que o tributo é a principal fonte de custeio das políticas públicas e a imposição tributária é empregada com o intuito de atingir certos objetivos, que visem ou não a obtenção de recursos públicos. O design dos sistemas tributários nacionais leva em consideração esse conjunto de fatores para a definição das técnicas de tributação e a distribuição da carga tributária, orientado por critérios de *justiça fiscal* (ao menos, formalmente), consubstanciado atualmente na noção de *capacidade contributiva*.

1.3. Da capacidade contributiva dos contribuintes à capacidade financeira dos Estados: qual é o critério de justiça fiscal no espaço mundializado?

No âmbito do Estado Social, a doutrina passou a entender que é sempre: “cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad. Ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión”¹²⁰. Nesse contexto, torna-se impossível avaliar um sistema tributário nacional sem vincular função do Estado, volume do gasto público e distribuição do gasto entre os cidadãos por meio de diferentes instrumentos de arrecadação¹²¹.

Com a transformação do papel do Estado e a implementação de modelos de *Welfare State*, as Cartas constitucionais dão novos contornos à função dos tributos já que dão novos contornos às funções do Estado. A atual Constituição brasileira é um ótimo exemplo disso.

Segundo a Constituição brasileira de 1988, constituem objetivos fundamentais da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º). Declara, ainda, como direitos sociais, a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados (art. 6º).

¹²⁰ Bereijo, Álvaro Rodríguez. El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). In *Revista Española de Derecho Constitucional*, 36, 1992, p. 17.

¹²¹ Massanet, Juan Ramallo. Prólogo. In Barquero Estevan, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002, p. 10.

A ordem social instituída pela Constituição brasileira de 1988 exige do Estado a promoção da saúde (art. 196), previdência social (art. 201), assistência social (art. 203), educação (art. 205), cultura (art. 215), desporto (art. 217), desenvolvimento científico e tecnológico (art. 218) e a defesa e preservação do meio ambiente (art. 225). A ordem econômica, por sua vez, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observando a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inciso VII)¹²².

Como resultado dessas exigências, a carga tributária brasileira mais que triplicou no período entre 1900 e 2000¹²³. Fenômeno semelhante pode ser observado nos demais países em que as Constituições passaram a exigir prestações em favor dos cidadãos, como seguridade social, saúde e educação pública – os chamados *direitos sociais*.

Sendo o principal suporte financeiro das despesas públicas, o tributo constitui pressuposto funcional do Estado Social – criando as condições teóricas para a eclosão das doutrinas do *Estado fiscal* ou *Estado impositivo*¹²⁴. A fórmula do *Welfare State* implica um compromisso constitucional baseado em uma acepção própria de liberdade, igualdade, justiça e participação democrática na formação da ordem social e econômica, exigindo uma especial

¹²² “Do mesmo modo, a Constituição, ao estatuir que as pessoa políticas devem (i) promover “a dignidade da pessoa humana” (art. 1º, III), “o bem de todos” (art. 3º, IV), “a saúde” (arts. 6º, caput, e 196, caput), “a assistência aos desamparados” (art. 6º, caput) e “programas de assistência integral à saúde da criança e do adolescente” (art. 227, § 1º); (ii) “assegurar a todos a existência digna” (art. 170, caput); (iii) proporcionar seguridade social, mediante também ações que garantam “os direitos relativos à saúde” (art. 194, caput); (iv) prestar assistência social, tendo por objetivos, dentro outros, “a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária” (art. 203, IV); e (v) “amparar as pessoas idosas, (...) defendendo a sua dignidade bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida”, implicitamente exige que os tributos venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16 ed. rev. e. ampl. até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 509).

¹²³ Castro, Jorge Abraão; Santos, Cláudio Hamilton Matos dos; Ribeiro, José Aparecido Carlos (Org.). *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010, p. 163; IBGE. *Estatísticas do século XX*. Rio de Janeiro: IBGE, 2006; e Blanco, Fernando Andrés Cossio. *Ensaio sobre Federalismo Fiscal*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Economia. Rio de Janeiro: PUC-Rio, 2002, p. 17.

¹²⁴ FORSTHOFF, Ernst. Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates. In: FORSTHOFF, Ernst et. al. *Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates*. Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, No. 12, 1954, pp. 8-128; ISENSEE, Josef. Steuerstaat als Staatsform. In: STÖDTER, Rolf (Hrsg.). Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht; Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag. Tübingen, Mohr 1977, pp. 409-436; ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002. pp. 108 ss. Veja-se, nesse contexto, que o Tribunal Constitucional alemão considera o Estado fiscal como um princípio. DEUTSCHLAND. Bundesverfassungsgericht. *BVerfGE* 78, 249:266. Fehlbelegungsabgabe. Beschluß des Zweiten Senats vom 8. Juni 1988; e DEUTSCHLAND. Bundesverfassungsgericht. *BVerfGE* 82, 159:178. Absatzfonds. Beschluß des Zweiten Senats vom 31. Mai 1990.

função da tributação¹²⁵. Nesse contexto, legítimo é, segundo Bouvier, o tributo que *parece justo e necessário* e assim também estão convencidos os contribuintes; ou seja, justo seria o tributo que expressasse a igualdade; concepção dada, no âmbito tributário, a partir do princípio da capacidade contributiva¹²⁶.

Veja-se que o princípio da capacidade contributiva não é apenas um desdobramento do princípio da igualdade em matéria tributária. O princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade associado a um dever de solidariedade, isto é, o princípio da capacidade contributiva parte do pressuposto de que todos *deveriam* contribuir para o financiamento do Estado de Bem-Estar Social, na medida das suas capacidades.

Esse aspecto fica bastante evidente quando Moschetti sustenta que financiar as despesas públicas é um “dever de todos”, na proporção de sua capacidade contributiva, expressão do “dever de solidariedade” no campo econômico, político e social. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva expressa um sistema de valores que informam a relação entre os indivíduos e a comunidade¹²⁷.

Por isso, Faveiro vai dizer que a capacidade contributiva determina e delimita o “dever” pessoal de contribuir¹²⁸. Não surpreende que diversas Cartas Constitucionais incluam a solidariedade como uma imposição de caráter normativo e a capacidade contributiva como critério de definição do *design* do sistema tributário¹²⁹.

Em última análise, os vínculos de solidariedade integrariam a compreensão de cidadania e o dever de pagar impostos se colocaria no vértice da multiplicidade de enfoques que a ideia de cidadania exhibe¹³⁰, constituindo-se em um princípio de justificação da

¹²⁵ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002. p. 52.

¹²⁶ BOUVIER, Michel. « La question de l'impôt idéal ». *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, pp. 15-23, 2002, p. 17-8. No mesmo sentido : ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002, p. 148.

¹²⁷ MOSCHETTI, F. *Il principio della capacità contributiva*. Padova, Cedam, 1973, p. 59 ss.; MOSCHETTI, F., Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità, In: Perrone, L.; Berliri, C. (a cura di) *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, pp. 45 ss.

¹²⁸ FAVEIRO, Vítor António Duarte. *O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 147-8. No mesmo sentido: ALTAMIRANO, Alejandro. *As Garantias Constitucionais no Processo Penal Tributário*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 179 ; DE MITA, Enrico. *Principi de diritto tributario*. Sesta Edizione Milano: Giuffrè, 2011. p. 6; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução às ciências das finanças*. 15. ed. rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 276.

¹²⁹ Constituição italiana (1948), art. 2; Constituição brasileira (1988), art. 3º, I. Constituição italiana (1948), art. 53; Constituição brasileira (1988), art. 145, § 1º. artigo 31.1 da Constituição Espanhola.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999., p. 32.

tributação moderna¹³¹. Ou seja, o dever de pagar impostos se converteria na melhor expressão da cidadania.¹³²

Somente esse tipo de construção teórica poderia justificar uma imposição desigual entre os indivíduos e buscar refutar as contestações de que um imposto progressivo seria “uma forma disfarçada de expropriação”, como dizia Mises¹³³, ou “um admirável instrumento de confisco e nivelamento de fortunas”, como protestava Jules Méline, Presidente do Conselho de Ministros francês, em 1896¹³⁴.

Ou seja, durante o século XX se tornou dominante uma noção de que a tributação não é apenas “*il corrispettivo, l'equivalente che ognuno deve pagare allo Stato per la tutela della sua persona e delle sue proprietà*”, para recordar as palavras do On. Quintino Sella no debate parlamentar relativo a um dos primeiros tributos introduzidos no Reino da Itália, *l'imposta di ricchezza mobile* (Legge 14 luglio 1864, n. 1830)¹³⁵; é também o correspectivo de viver em sociedade, derivado dos vínculos de solidariedade social.

Assim, impera atualmente a noção de que o sistema tributário nacional deve ser configurado a partir de critérios não discriminatórios, equalizações não arbitrarias e critérios de diferenciação dos contribuintes segundo suas capacidades¹³⁶.

É por meio do princípio da capacidade contributiva que as ordens constitucionais

¹³¹ CHANEL, Emmanuel de Crouy. “La citoyenneté fiscale”. *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, 2002, pp. 39-77.

¹³² “No actual estado fiscal, para o qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar” NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 44.

¹³³ Mises, Ludwig Von. *Human Action*. (original edition 1949). Auburn: The Ludwig Von Mises, 1998, p. 803: “Taxes are necessary. But the system of discriminatory taxation universally accepted under the misleading name of progressive taxation of income and inheritance is not a mode of taxation. It is rather a mode of disguised expropriation of the successful capitalists and entrepreneurs. Whatever the governments' satellites may advance in its favor, it is incompatible with the preservation of the market economy. It can at best be considered a means of bringing about socialism. Looking backward on the evolution of income tax rates from the beginning of the Federal income tax in 1913 until the present day, one can hardly believe that the tax will not soon absorb 100 per cent of all surplus above the customary level of a labor-union leader's salary”.

¹³⁴ *apud* Robert Schnerb. *Technique fiscale et partis pris sociaux*. In : Bouvier, Jean ; Wolf, Jacques (direction de). *Deux siècles de fiscalité française : XIXE-XXE siècles, histoire, économie, politique*. Paris-La Haye, Mouton, 1973, p. 89. Veja mais em: Delalande, Nicolas. *Les batailles de l'impôt : consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Paris, Le Seuil, 2010 ; Dumarcet, Lionel. *L'affaire Caillaux*. Paris, éditions De Vecchi, 1999 ; Laurent, Alain. *Théories contre l'impôt*. Paris, Les Belles Lettres, 2000.

¹³⁵ MARONGIU, Giovanni, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, CEDAM, 1988, p. 187-8. Si veda anche: MARONGIU, Giovanni. *Storia del fisco in Italia. I. La politica fiscale della destra storica (1861-1876)*, Torino, Giulio Einaudi editore, 1995.

¹³⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 436; FAVEIRO, Vítor António Duarte. *O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 245-6.

autorizam o tratamento desigual no campo tributário¹³⁷, exigindo dos legisladores nacionais, de um lado, a sua observação na configuração da arquitetura do sistema tributário e, da jurisdição constitucional, de outro, o controle de constitucionalidade de tais normas a partir de tais premissas e parâmetros.

A doutrina passa a defender que o princípio da capacidade contributiva reclamaria o chamado princípio da dignidade da pessoa humana¹³⁸, já que capacidade contributiva imporia uma “diferenciação humanamente justa”¹³⁹, na medida em que preservaria a satisfação das necessidades primárias dos indivíduos ou o chamado *mínimo existencial*¹⁴⁰, ou seja, “a capacidade contributiva não é somente princípio de intervenção, mas também de proteção”¹⁴¹.

Isso reflete, em síntese, a variante da locução latina *primum vivere deinde philosophari* (“antes [pense a] viver, depois [a] fazer filosofia”) retomada por Giardina, que dizia: *primum vivere, deinde tributum solvere*, (“antes viver, depois pagar impostos”) onde “*primum vivere*” significa precisamente que “o direito a um mínimo vital representa uma exigência a ser anteposta ao interesse do Estado em arrecadar”¹⁴².

A observância da capacidade contributiva exige, então, que: 1. pessoas que não tenham capacidade para contribuir sejam afastados do campo de incidência tributária; 2. pessoas que possuam a mesma capacidade devem pagar os mesmos tributos (*igualdade horizontal*); 3. pessoas que possuam condições diferentes sofrerão ônus tributário diferenciados (*igualdade vertical*)¹⁴³. Esses objetivos são efetivados por técnicas de política fiscal, especialmente a progressividade, a seletividade e a extrafiscalidade:

¹³⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*, Vol. I. Tradução da 18. ed. Alemã, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed, 2008. p. 172; DE MITA, Enrico. *Principi de diritto tributario*. Sesta Edizione Milano: Giuffrè, 2011. p. 6-7; LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007, p. 22-3.

¹³⁸ FAVEIRO, Vítor António Duarte. *O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 241.

¹³⁹ LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 152.

¹⁴⁰ Nesse sentido, o Tribunal Constitucional alemão asseverou que a comunidade estatal deve assegurar pelo menos as condições mínimas para uma existência digna (DEUTSCHLAND. Bundesverfassungsgericht. *BVerfGE* 40, 121:133. Waisenrente II. Beschluß des Ersten Senats vom 18. Juni 1975), assim como o seu homólogo espanhol, fez constar expressamente a incompatibilidade com “la dignidad de la persona” e “la efectividad de los derechos patrimoniales” o fato que “se leve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales” (ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Sentencia 113/1989, de 22 de junio*. BOE (Official State Gazzete) number 175, of 24 July 1989. ECLI:ES:TC:1989:113).

¹⁴¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Vol. I. Trad. Luiz Dória Furquim (18. ed. original em alemão). Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 202. No mesmo sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 497-8.

¹⁴² GIARDINA, Emilio. *Scritti scelti (1960-2007)*. Milano, Franco Angeli, 2008, p. 123.

¹⁴³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 443.

A *progressividade* exige que os impostos sejam cobrados em alíquotas ascendentes na proporção em que aumenta a base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, tanto maior deverá ser também a alíquota.¹⁴⁴

A *seletividade*, por sua vez, visa atenuar a regressividade dos impostos indiretos em razão da essencialidade de bens e serviços. Ela determina ao legislador que se estabeleça alíquotas diferentes em razão da imprescindibilidade dos bens e serviços. Quanto mais essenciais forem os bens e serviços, tanto menores deveria ser as alíquotas.¹⁴⁵

A *extrafiscalidade* pressupõe a aplicação de técnicas de imposição tributária, mediante hipertaxação ou isenções fiscais, como forma de reprimir ou estimular comportamentos ou proteger certos bens jurídicos considerados fundamentais¹⁴⁶.

Quanto à extrafiscalidade, Murphy e Nagel exigem que se observe: (a) de um lado, “se ela distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento da ação pública exigido pela nossa concepção geral de justiça, ou seja, se ela redireciona alguns custos e aumenta ou diminui sub-repticiamente a quantidade de redistribuição”; e (b) de outro, “se serve a outras finalidades, legítimas para a política fiscal, que sejam importantes o suficiente para neutralizar uma possível desvantagem do primeiro tipo”.¹⁴⁷ Mesmo nas políticas de caráter extrafiscal, a doutrina dominante exige o respeito ao princípio da capacidade contributiva¹⁴⁸.

¹⁴⁴ SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003. p. 266. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, volume II; valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 314.

¹⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 347.

¹⁴⁶ Na extrafiscalidade, “a estrutura ordinária do imposto é modificada em vista do objetivo político que se quer perseguir. Existe assim a função desincentivadora e incentivadora da tributação”. (De Mita, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 247). É nesse sentido que Nabais afirma que a Constituição não apenas admite a extrafiscalidade, mas a exige, ou que Valcárcel critica o princípio da capacidade contributiva como único critério de uma tributação justa, exigindo que o legislador alcance determinados objetivos utilizando técnicas fiscais sem finalidade arrecadatória, pois, hoje em dia, o tributo não se prestaria apenas para esse fim, segundo esta tradição de pensamento. Cfe. Nabais, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 244; Valcárcel, Ernesto Lejeune. *O Princípio de Igualdade*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 253-7.

¹⁴⁷ Murphy, Liam; Nagel, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 236.

¹⁴⁸ De Mita, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 248. O princípio da capacidade contributiva é concretizado, segundo Tipke e Lang, através da seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo. Embora reconheçam que o princípio da capacidade contributiva é aplicável aos impostos indiretos, consideram que o imposto de renda é aquele que melhor considera a capacidade contributiva objetiva e subjetivamente. “Em nossa opinião vale o princípio da capacidade contributiva para todos os impostos, inclusive os *impostos indiretos* sobre o consumo, que também [...] é indício de capacidade contributiva econômica. [...] O princípio da capacidade contributiva deve como princípio tutelar ser tornado eficaz: também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência”. Tipke, Klaus; Lang, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Vol. I. Tradução da 18. ed. alemã, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. p. 203.

Portanto, do ponto de vista sociológico, o princípio da capacidade contributiva atingiu tamanho grau de *generalização comunicativa* que pode ser considerado como o principal critério de orientação do design dos sistemas tributários nacionais atuais, que assim lhe dá forma e legitimação. Com a expressão “comunicação generalizada”, o que se busca evidenciar é o caráter difuso e intersubjetivo envolvido nos processos de comunicação, no sentido luhmaniano. Quando se diz que uma comunicação se torna *simbolicamente generalizada*, está-se, com isso, dizendo que ela não é produto de um sujeito singularizado, mas, sim, produto de uma série de relações difusas de conhecimento e poder, que, no caso do Direito, transcende a noção moderna de Política, conferindo-lhe normatividade¹⁴⁹.

Por isso, quando se reconhece uma *comunicação simbolicamente generalizada* – e o Direito opera a partir desse tipo de código –, pode-se decidir a partir de pressupostos normativos que permitem criar determinadas expectativas. A estabilização das expectativas acaba sendo um objetivo importante para o Direito quando se pensa que ele deve proporcionar segurança jurídica e confiança no âmbito das relações estabelecidas¹⁵⁰.

Destarte, diante da coordenação recíproca de expectativas, eventuais violações ao princípio da capacidade contributiva não tem o condão de esvaziar a sua normatividade, mantendo-se simbólica e comunicativamente como o critério de adequação e legitimação da distribuição da carga tributária, dada a *institucionalização comunicativa de expectativas comuns*¹⁵¹.

Isso não significa que não haja sistemas tributários altamente regressivos – como é o caso do Brasil. As *expectativas normativas* são também objeto de frustração; a diferença é que elas são mantidas apesar da frustração¹⁵². Assim, não é equivocado dizer que a capacidade contributiva é o critério de justiça fiscal dos sistemas fiscais nacionais contemporâneos, ainda que se configurem práticas políticas contrárias a tais pressupostos.

Nesse contexto, a tributação teria duas funções primárias, segundo Murphy e Nagel: de um lado, a) determina quanto dos recursos de uma sociedade devem estar sob o controle do governo e quanto deve ser deixado sob o controle discricionário dos indivíduos, ou “divisão

¹⁴⁹ Luhmann, Niklas. *Poder*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 7-26.

¹⁵⁰ Köche, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do direito tributário. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 11, n. 1, pp. 141-158, June 2015. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322015000100141&lng=en&nrm=iso>. access on 17 May 2021. <https://doi.org/10.1590/1808-2432201507>.

¹⁵¹ Luhmann, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pape e Luis Felipe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005, p. 639

¹⁵² Luhmann, Niklas. *Sociologia do direito*. Tradução Gustavo Bayer. Vol. I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, pp. 56 ss.

entre o público e o privado”; e, de outro, b) determina como o produto social é dividido entre diferentes indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada como sob a forma de benefícios publicamente providos, ou “distribuição”. A justiça ou injustiça do sistema tributária deveria, então, considerar três dimensões: 1) o conjunto de tributos e o quanto cada cidadão tem que contribuir para o funcionamento do Estado; 2) o conjunto de benefícios que a comunidade oferece a cada cidadão; e 3) o resultado dessa distribuição, ou seja, quanto cada um recebeu em resultado desse complexo sistema de regras¹⁵³.

Assim sendo, uma tributação justa não decorre de uma distribuição justa dos encargos tributários medidos em face de uma base pré-tributação. A justiça de um regime tributário é aferida à luz de uma reflexão sobre o regime complessivo de distribuição dos bens sociais existentes em uma determinada comunidade, sendo *a priori* irrelevante a base de tributação escolhida, uma vez que a justiça seria compreendida no resultado da repartição desses bens. Nesse contexto, a função da tributação contemporânea seria alterar a distribuição dos bens sociais realizada para o mercado¹⁵⁴.

Conforme se verifica, o expressivo desenvolvimento de trabalhos que avaliam as bases filosóficas da tributação e daquilo que pode ser entendido por justiça fiscal nos permite reconhecer que a capacidade contributiva atingiu um grau de generalização comunicativa simbólica a ponto de ser o principal critério de justiça de avaliação dos sistemas tributários nacionais.

Com base nos recentes desenvolvimentos na literatura acadêmica e das políticas fiscais nacionais, a OCDE tem examinado como os aspectos conceituais fundamentais de cada imposto podem ser melhorados para promover o crescimento inclusivo. A interação dos impostos é medida segundo critérios de eficiência e equidade. Segundo uma concepção inclusiva, as políticas fiscais nacionais devem ser implementadas em conjunto com regras e mecanismos fiscais internacionais para evitar a evasão fiscal e oferecer incentivos para que os agentes invistam na economia formal, combinados com medidas para fortalecer o funcionamento das administrações tributárias¹⁵⁵.

Ao analisar cada imposto separadamente, bem como os sistemas fiscais como um todo, a OCDE identifica um número de princípios de política fiscal para melhor conciliar os objetivos de eficiência e equidade e, em última instância, apoiar a inclusão crescimento. Estes

¹⁵³ Murphy, Liam; Nagel, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 76

¹⁵⁴ Murphy, Liam; Nagel, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 98

¹⁵⁵ Brys, B., et al. (2016), "Tax Design for Inclusive Economic Growth", *OECD Taxation Working Papers*, No. 26, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>, p. 5.

princípios estão agrupados em quatro grandes pilares: (1) alargamento das bases tributárias; (2) fortalecimento a progressividade geral do sistema fiscal; (3) afetando comportamentos e oportunidades antes dos impostos; e (4) melhorar a política e a administração fiscal. Estes princípios identificam onde a inclusão e as metas de crescimento estão alinhados ou onde o projeto fiscal pode contribuir para reduzir significativamente as compensações entre eficiência e equidade¹⁵⁶.

Diante do exposto, podemos afirmar que as discussões relativas à justiça fiscal são relativamente bem desenvolvidas no quadro puramente interno; contudo, não é possível sustentar o mesmo em relação ao quadro internacional. Ou qual seria o critério de justiça fiscal no espaço globalizado?

Há duas décadas, Gutmann tem feito essa interrogação, sustentando que a globalização cria sérios problemas para os sistemas fiscais e para o próprio *ideal* de justiça fiscal. Segundo o jurista francês, a globalização impede em grande parte a resolução dos problemas fiscais que ela mesma criou. O problema que os Estados têm que enfrentar não é mais – ou melhor, não é apenas – a existência de relações transfronteiriças e o risco de dupla tributação da renda. Ao diferenciar os movimentos de *internacionalização* daqueles de *globalização*, assevera que a internacionalização não compromete a possibilidade de localizar a fonte de renda ou a residência do contribuinte, dado que a internacionalização é definida simplesmente como a existência de uma situação de conflito de leis tributárias. A globalização, por outro lado, pode levar à impossibilidade de localizar materialmente o fato gerador: “de uma *plurilocalização* a uma *não-localização* da realidade econômica”¹⁵⁷.

Nesse cenário, a globalização é fortemente marcada pela concorrência fiscal entre os sistemas, constituindo-se como um grande vetor de indução da mobilidade econômica. Assim, à diferença do que muitos sustentam, a globalização não faz desaparecer as fronteiras, já que a concorrência entre sistemas fiscais integra o quadro de liberdades características da globalização¹⁵⁸. Ou seja, a globalização valorizar tanto a liberdade das pessoas quanto aquela dos Estados. Eis o ponto nevrálgico para compreender esse momento de transição paradigmática no cenário internacional.

¹⁵⁶ OECD (2018), *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>

¹⁵⁷ GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

¹⁵⁸ “Concorrenza e collaborazione si saldano, infatti, nell’idea del mercato fiscale regolato, introducendo, anche rispetto a uno degli ultimi baluardi della sovranità statale (*i.e.* la potestà impositiva), quel processo di standardizzazione e perdita di autonomia che è il portato tipico della globalizzazione”. CORDEIRO GUERRA, Roberto. Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 15.

Para evitar a erosão da base tributária, muitos Estados têm experimentado diversas soluções para limitar a livre circulação dos fatores de produção e evitar certas distorções de mercado (como regras CFC, *exit taxes*, *transfer price* etc.). Veremos, no terceiro capítulo, as importantes mudanças estabelecidas em termos de políticas fiscais globais (como o Plano Ações do BEPS, Forum Global de transparência etc.). Originalmente concebidos como instrumentos para combater a evasão e a elusão fiscal, esses mecanismos são caracterizados por uma forte *ambiguidade*, segundo Gutmann, na medida em que podem virtualmente se tornarem meios de neutralizar qualquer diferença substancial entre os sistemas. Essa “dimensão autodestrutiva” seria a consequência mais extrema da globalização¹⁵⁹.

O desenvolvimento de regras desse gênero manifesta um mal-estar mais profundo nos sistemas fiscais e, mais particularmente, nos princípios fundamentais do direito tributário internacional, quais sejam: o princípio da territorialidade (*source income taxation*) e o princípio da universalidade (*world-wide income taxation*). Ambos os princípios exigem que a tributação só pode ocorrer se houver um elemento de conexão entre a realidade econômica e o Estado. A diferença entre eles está justamente na definição do critério de conexão.

Tradicionalmente, a doutrina dominante considera que a competência fiscal deveria pertencer primordialmente ao Estado em que a atividade real é desenvolvida; logo, o Estado de origem. Aliás, dizia Torres que: “em verdade, a escolha paira, tão somente, na opção entre adotar o princípio da universalidade ou não, porque o princípio da territorialidade é imanente a todo e qualquer ordenamento jurídico. Não há uma terceira opção”¹⁶⁰.

Nesse contexto, a tributação territorial é apresentada como uma forma *justa* de reciprocidade entre o Estado e os operadores econômicos que realizam naquele território uma *atividade substancial de produção de renda*, garantindo a igualdade entre os concorrentes que operam no mesmo território. Além disso, a territorialidade seria justificada pela necessidade de preservar a autonomia fiscal efetiva do Estado de origem. Haveria assim uma convergência entre as exigências tanto da justiça individual quanto da justiça entre as nações¹⁶¹.

¹⁵⁹ GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127. Ver também : AVI-YONAH, Reuven Shlomo. *International tax as international law. An analysis of the International Tax Regime*. Cambridge: University Press, 2007.

¹⁶⁰ TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997, p. 69

¹⁶¹ GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127. Nesse cenário, destaca-se o trabalho da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE para harmonizar conceitos e competências tributárias. A partir da premissa segundo a qual cabe ao país da fonte em que são produzidos os rendimentos tributáveis a legitimidade para tributá-los em primeiro lugar, coordenou-se o exercício da competência com o Estado da residência do contribuinte. A previsão do modelo da OCDE está baseada no princípio da territorialidade, o qual é descrito da seguinte forma: “[...] É o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos

O princípio da universalidade, por sua vez, baseia-se na noção de residência fiscal. Por um lado, parece perfeitamente adequado a uma economia globalizada, na medida em que pressupõe a analogia fundamental entre renda local e estrangeira. Ou seja, numa primeira aproximação, a tributação em bases universais parece respeitar a capacidade contributiva. Contudo, apesar de sua aparente abertura à globalização, a complexidade interna da teoria da residência se reforça quando visa neutralizar as diferenças entre as leis fiscais a fim de manter intacto o poder do Estado de residência.

Por causa dessa tensão inerente à teoria da residência, ela apresenta a *ambiguidade da globalização*, segundo Gutmann, que dirá que a tributação da residência é um “sistema cínico”, que pressupõe a unificação do espaço econômico e a impossibilidade de superar a fragmentação do espaço político e fiscal. Esse “cinismo” seria justificado pelo objetivo de manter um nível aceitável de receita orçamentária e limitar os danos e excessos da globalização, real motivo para que a maioria dos países europeus permaneça fiel ao sistema de residência¹⁶².

Assim, a tributação da renda em bases universais considera a possibilidade de o Estado agir além de seu território, tributando rendas auferidas em outros Estados, desde que relativas a residentes em seu próprio território. O foco, portanto, é deslocado da atividade produtiva real (critério objetivo) ao local de residência do sujeito passivo (critério subjetivo). Apesar de ser considerado um princípio de direito tributário internacional, a tributação da renda em bases universais sempre encontrou resistência.

Vogel lembra que, no 38º Congresso da International Fiscal Association (IFA), a entidade adotou resolução estabelecendo que um sistema de tributação territorial ou de isenção da renda estrangeira é preferível à tributação da renda universal por ser mais respeitoso à soberania dos Estados em assuntos tributários, eliminar distorções de competição

juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para aplicação das leis do Estado, mesmo que tais fatos sejam identificados fora do respectivo território (universalidade), colhidos para a composição das normas individuais e concretas internas de lançamentos tributários, de modo a constituir o respectivo crédito tributário em favor da fazenda pública pelo critério de conexão pessoal (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 70)

¹⁶² « La soi-disant “neutralité à l’exportation” n’est donc pas une neutralité authentique, mais un moyen efficace d’éviter que ceux qui savent exploiter la globalisation économique sachent aussi tirer profit de la diversité des systèmes fiscaux. Cette tension inhérente à la théorie de la résidence laisse penser, en définitive, que l’imposition dans l’État de résidence constitue un système cynique qui présuppose l’unification de l’espace économique et l’impossibilité de dépasser la fragmentation de l’espace politique et fiscal. Ce cynisme trouve cependant sa justification dans l’objectif de maintenir un niveau de recettes budgétaires acceptable et de limiter les excès de la globalisation. Il ne peut en conséquence être condamné en bloc si l’on a en mémoire les dommages provoqués par la globalisation et décrits plus haut. Il n’en faut pas plus pour expliquer pourquoi la majeure partie des pays européens demeurent fidèles au système de la résidence ». GUTMANN, Daniel. *Globalisation et justice fiscale. L’année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 120-1.

no país onde o investimento é feito e, assim, não impedir a livre movimentação dos investimentos¹⁶³.

Ocorre que, mesmo o sistema de territorialidade parece ser caracterizado por um contraste dramático entre seus fundamentos teóricos e seus efeitos práticos. Historicamente concebido no contexto de economias fechadas, nas quais elementos estrangeiros eram muito menos significativos do que hoje, este princípio é agora apresentado como uma “expressão de cortesia internacional refinada”, no sentido de que o Estado de residência deveria se abster de tributar a renda estrangeira em respeito à: a) soberania estatal estrangeira (*ideal de justiça interestadual*); b) indiferença a eventos ocorridos fora do território; c) relação comutativa entre o contribuinte e o Estado estrangeiro; e d) liberdade do contribuinte de transferir a base tributável a fim de desfrutar de um tratamento mais favorável¹⁶⁴.

Nesse contexto, o princípio da territorialidade poderia multiplicar os obstáculos à liberdade ou incentivar a concorrência fiscal descomedida entre os Estados. Em um tal contexto, somente a coordenação multilateral dos Estados poderia evitar os danos extremos da globalização, segundo o que defende a doutrina dominante. Na prática, os instrumentos de cooperação administrativa internacional de troca de informações para fins fiscais, bem como o Plano de Ações do BEPS (OCDE/G20) são representações de um esforço nessa direção, conforme detalharemos no terceiro Capítulo.

De todo modo, persistem uma série de dilemas que nem o princípio da territorialidade nem o da residência são capazes de resolver, especialmente em relação às pessoas jurídicas constituídas com a função precípua de receber rendimentos do capital. Ou seja, o princípio da territorialidade dá respostas a uma economia típica de um capitalismo industrial, em que a atividade substancial de produção de renda pode ser territorialmente identificada (mais ou menos facilmente). Com o capitalismo pós-industrial, colocam-se novos desafios à localização da atividade substancial de produção de renda.

Regras que limitam a livre circulação dos fatores de produção evidenciam um sistema inadequado à natureza global dos negócios internacionais. Tratar as empresas multinacionais e transnacionais como entidades separadas é uma artificialidade, que pode levar a distorções no tratamento de subsidiárias e filiais¹⁶⁵. Contudo, sem estabelecer vínculos jurídico-

¹⁶³ VOGEL, Klaus et al. *On double taxation conventions*. The Hague: Kluwer Law, 1997, p. 9.

¹⁶⁴ GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

¹⁶⁵ AVI-YONAH, Reuven Shlomo; Clausing, Kimberly A. Business profits (article 7 OECD Model Convention). In: Lang, Michael et al. *Source versus resident: problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Kluwer Law International Netherland, 2008, p. 11-13.

tributários que as conectam com o Estado, criam-se outras formas de distorções, como a concorrência fiscal desleal e a erosão da base tributária.

As atividades econômicas de corporações transnacionais desafiam também o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício. A concorrência fiscal entre os sistemas cria um ambiente propício para que corporações transnacionais possam descentralizar sua atividade produtiva e organizar sua estrutura societária de modo a reduzir a carga tributária efetiva incidente sobre o conjunto de suas operações. Comparativamente com outros contribuintes, alguns colossos econômicos se sujeitam a cargas tributárias efetivas muito inferiores àquelas a que sujeitam outras empresas do mesmo segmento mas com atuação territorialmente restrita, numa inversão dos pressupostos teóricos que estruturam o princípio da capacidade contributiva.

Ainda que alguns autores sustentem que a alocação do substrato tributário em diversos Estados acionaria o princípio do benefício em detrimento ao princípio da capacidade contributiva¹⁶⁶, persiste, de um lado, o desafio de localizar geograficamente a atividade substancial de produção de renda das corporações transnacionais no capitalismo pós-industrial e, de outro, o fato que, pelas regras atuais, a renda tributável poderá se concentrar em um Estado diverso daqueles onde parcela considerável dos empregados e prestadores de serviço executam o seu trabalho. Desta feita, os Estados onde estão localizados esses trabalhadores devem fazer frente às despesas públicas inerentes ao modelo de *Welfare State* sem que haja necessária contribuição, em termos proporcionais, por parte da corporação transnacional, numa inversão dos pressupostos teóricos que estruturam o princípio do benefício.

A mobilidade internacional dos trabalhadores também desafia os sistemas de seguridade social, na medida em que a contribuição previdenciária será versada a diferentes Estados, durante o período produtivo do trabalhador (empregado ou prestador de serviços). Ao atingir a idade de aposentadoria em determinado Estado, o trabalhador poderá não perfazer o volume de contribuição necessária para obtenção do benefício previdenciário, ainda que tenha contribuído durante toda a vida. Mesmo diante da falta de contraprestação estatal, parcela das contribuições previdenciárias versadas pelo trabalhador poderão não ser objeto de restituição, uma vez que a contribuição previdenciária encontra fundamento não apenas em um princípio de benefício, mas por uma obrigação de solidariedade inerente ao

¹⁶⁶ “A justiça fiscal transnacional não pode ser explicada apenas com base na capacidade contributiva. O princípio do benefício avança e se sobrepõe de modo nitidamente autocrático em relação ao princípio da capacidade contributiva. Com isso, não se tem, porém, uma ofensa ou quebra do princípio da capacidade contributiva. Ele é, na verdade, justa (e concretamente) combinado com o princípio do benefício”. LANG, Joachim. *Justiça fiscal e globalização*. In. COSTA, Alcides et al. (Coord.). *Direito Tributário atual*. V. 24. São Paulo: Dialética, pp. 71-90, 2010, p. 71.

sistema de seguridade social. Ou seja, sem acordos de cooperação internacional, muitos trabalhadores não poderão contar com a proteção social condizente com a sua contribuição, uma vez que fora feita em modo disperso, em diferentes Estados.

Portanto, a política fiscal e o direito tributário internacional atravessam um período de concertação e desenvolvimento de critérios de justiça e liberdade num espaço mundial hipercompetitivo. Esta concepção do mundo como um espaço de competição, no contexto puramente interno, encontrou um ponto de equilíbrio no princípio de solidariedade, que orienta a maior parte das ordens constitucionais contemporâneas e que fundamenta o sistema de seguridade social e mecanismos de progressividade tributária. No âmbito transnacional, não se desenvolveu (ao menos, ainda) a exigência de um espaço de solidariedade no qual os países mais ricos deveriam ajudar os outros a avançar no caminho do desenvolvimento econômico.

Dada a fragmentação política do mundo, parcela considerável da doutrina considerava que a única maneira de alcançar a justiça interestatal seria através do equilíbrio bilateral. Entretanto, políticas dessa natureza possuem pouca eficácia em relação a questões de interesse global e, em última análise, o modelo bilateral seria incompatível com a pretensão de se estabelecer critérios de justiça fiscal em nível global.

Se as políticas bilaterais têm pouca eficácia para resolver questões globais, muitos sustentam a necessidade de uma integração política em um nível superior, com a criação de uma organização supranacional ou aumento das competências daquelas já existentes. Embora louváveis possam ser as inúmeras propostas de criação de um Fisco global, por assim dizer, tais modelos ignoram a fragmentação política existente e, de um ponto de vista realista, não encontram respaldo na atual conjuntura geopolítica e econômica mundial¹⁶⁷.

À diferença de ambas as estradas, a aposta do início do século XXI parecer se dar em direção ao multilateralismo como forma de enfrentar os problemas fiscais decorrentes da globalização. O multilateralismo acabou sendo entendido como a única forma de evitar uma

¹⁶⁷ “Nesta direção, porém, o especialista em impostos é rapidamente privado de instrumentos teóricos e práticos. Embora a chamada de moda para pseudo-impostos como a ‘Tobin tax’ ou a ‘De-tax’ seja feita de tempos em tempos, deve-se observar que nenhum deles tem o caráter de um imposto. O ‘De-tax’ carece de força vinculante e, portanto, de eficácia. Quanto ao imposto Tobin, ele não está tecnicamente definido, tanto que é difícil identificar os sujeitos que estariam sujeitos a ele e a própria base tributável. Estas propostas, feitas na esperança de que possa haver uma ordem tributária sem fundamentos políticos, baseiam-se na ilusão do que poderia ser chamado de um excessivo “panfiscalismo”. O que falta inventar são mecanismos de transferência de recursos para os países mais pobres, baseados em princípios morais, se nada mais, e nos interesses de longo prazo dos países ricos. É evidente que se houvesse uma maior integração política entre estes últimos, isso também poderia resultar em um maior engajamento com o resto do mundo. GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

“anarquia fiscal” generalizada e de dar uma configuração realista à fragmentação política que caracteriza o mundo globalizado¹⁶⁸.

Embora a elaboração de instrumentos multilaterais represente um importante avanço na política fiscal internacional¹⁶⁹, por enquanto, os instrumentos normativos ainda não respondem a questões essenciais, como: como conciliar os interesses dos Estados onde a renda é produzida (Estado de origem) e o Estado onde o contribuinte desfruta dos serviços públicos reservados aos demais residentes (Estado de residência)? Aliás, ainda faz sentido falarmos em Estado de origem e Estado de residência numa economia capitalista pós-industrial e de alta mobilidade internacional humana e financeira?

A reciprocidade entre os Estados, princípio basilar do Direito internacional, não parece ser suficiente para determinar qual Estado tem mais legitimidade para cobrar o imposto. Das políticas fiscais internacional até aqui estabelecidas, parece haver um consenso sobre a necessidade de estabelecer uma norma internacional que exija que toda a renda de uma empresa deve ser tributada em locais onde ela tem atividades econômicas reais, representando uma abordagem moderna do paradigma da *full taxation*¹⁷⁰.

Ou seja, o sistema tributário internacional considera inadmissível que uma empresa ou operação não seja tributada, o que poderia ser um indicativo embrionário de um critério de justiça fiscal no plano transnacional¹⁷¹.

Dada a falta de diversas definições de competência tributária, todavia, esse tipo de abordagem parece ter como objetivo último apenas legitimar o uso de disposições coordenadas com o propósito exclusivo de evitar a completa ausência de tributação nas transações transfronteiriças. Em outras palavras, as respostas institucionais neste início de era pós-BEPS sugeririam uma tributação sem um preciso escopo principiológico, uma tributação em nome da tributação – “*taxing somewhere, no matter where*”, conforme percuciente síntese

¹⁶⁸ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013, p. 9-11.

¹⁶⁹ Apesar de criticar algumas ações do Projeto BEPS por não promover um processo colaborativo, Brauner reconhece o multilateralismo como a conquista mais importante do BEPS (BRAUNER, Yariv. What the BEPS. *Florida Tax Review*, Vol. 16, n. 2, 2014, pp. 55-115, available at <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>). Herzfeld, por outro lado, argumenta que o Projeto BEPS tornou o sistema tributário internacional ainda mais fragmentado que antes (HERZFELD, Mindy. The Case Against BEPS: Lessons for Tax Coordination. *Florida Tax Review*, vol. 21, 2017, pp. 1-59 <https://doi.org/10.5744/ft.2017.0001>).

¹⁷⁰ O projeto BEPS refletiria justamente esse *consenso* em matéria tributária e efetuaria uma noção contemporânea de *full taxation*, segundo argumenta Ruth Mason (MASON, Ruth. The Transformation of International Tax. *American Journal of International Law*, Vol. 114, n. 3, 2020, pp. 353-402. doi:10.1017/ajil.2020.33) e, na mesma linha, Itai Grinberg (GRINBERG, Itai. The New International Tax Diplomacy. *The Georgetown Law Journal*, Vol. 104, 2016, pp. 1137-1196).

¹⁷¹ Cf. G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué. London, 5 June 2021. <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>

de Parada¹⁷². Nesse sentido, é perceptível o engajamento internacional visando estabelecer políticas a fim de conter a evasão fiscal por parte das maiores empresas multinacionais e transnacionais do planeta.

Em resposta às críticas do passado a seu controle exclusivo e insular sobre o desenvolvimento de normas internacionais de política fiscal global – e que justamente contribuíram com a erosão da base tributária (BEPS) –, a OCDE convidou alguns Estados não-membros a participar do desenvolvimento de sua iniciativa e convidou todos os países a aderir a uma nova estrutura a ser construída para a implementação do Plano de Ação BEPS.

A despeito da louvável pretensão e a da tentativa de se criar uma ordem tributária internacional inclusiva, a arquitetura do sistema tributário internacional deve levar em consideração as disparidades entre as Nações, a fim de evitar aquilo que Christians chamava de “o impacto mais provável” das normas multilaterais estabelecidas, isto é, “a consolidação do monopólio de um pequeno número de países ricos sobre os processos decisórios de políticas que criaram o problema da evasão fiscal, para começar”¹⁷³.

Destarte, para além dos desafios geopolíticos e democráticos – que serão aprofundados no capítulo final desta tese –, a política fiscal internacional contemporânea impõe desafios ao direito tributário internacional. Com extenso edifício teórico desenvolvido e consolidado, o princípio da capacidade contributiva, princípio que norteia os sistemas tributários nacionais em termos de equidade, não atingiu status normativo transnacional capaz de criar uma *comunicação generalizada* em nível internacional, de modo a produzir uma *expectativa normativa*, no sentido luhmanniano, e se consolidar como o princípio norteador do sistema tributário internacional.

Os princípios do direito tributário internacional, por sua vez, consubstanciados especialmente nos princípios da territorialidade e da universalidade, devem ser ressignificados para que possam se adequar ao capitalismo pós-industrial, caracterizado por uma economia digital e eminentemente financeirizada. Os sistemas tributários são desafiados por novas formas de produção de renda, desterritorializadas e sem vínculos estatais, como ocorre no ciberespaço. As finanças públicas são desafiadas pela erosão da base tributária e pela dificuldade de alcançar o substrato tributável em operações financeiras essencialmente especulativas.

¹⁷² Esse tipo de abordagem coloca em risco os países que desejam atrair atividades econômicas reais e estigmatizando de forma permanente o resultado da dupla não-tributação, segundo Parada. (Parada, Leopoldo, Full Taxation: The Single Tax Emperor's New Clothes (January 12, 2021). *Florida Tax Review*, Vol. 24, (2021), Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3636073>).

¹⁷³ CHRISTIANS, Allison. BEPS and the New International Tax Order. *Brigham Young University Law Review*, Vol. 2016, issue 6, pp. 1603-1647, 2016.

Num ambiente de crise orçamentária, o Estado deve fazer frente a uma série de despesas públicas com cada vez menos receita, num contexto de crescente concentração de renda e riqueza e conseqüente aumento da desigualdade. A crise orçamentária do Estado confrontada com a renda e riqueza produzida transnacionalmente colocam em discussão a necessidade de se repensar o princípio do benefício no plano transnacional.

Assim, a título de conclusão parcial, é possível afirmar que os recentes instrumentos multilaterais dão indicativos de que a política fiscal internacional deve responder às finanças públicas. Portanto, mesmo que não haja (ainda) o estabelecimento de um critério de justiça fiscal em nível transnacional, com status normativo ou reconhecimento como tal pela doutrina internacionalista, o que se verifica é uma tendência internacional a proteger o orçamento público, ou seja, a capacidade financeira dos Estados.

Assim, se no plano puramente interno, a arquitetura dos sistemas tributários é orientada pela capacidade contributiva dos contribuintes; no plano internacional, a geometria das políticas fiscais globais é orientada a tutelar a capacidade financeira dos Estados. O orçamento público se tornou o núcleo do constitucionalismo financeiro e transnacional.

1.4. Qual o custo do direito? O orçamento público como núcleo do constitucionalismo financeiro – o Estado fiscal entre sustentabilidade e suportabilidade

É difusa a compreensão de que a implementação de direitos deve ser justificada com explícita fonte de custeio. Trata-se de uma concepção dos direitos como “liberdades privadas com custos públicos”¹⁷⁴. Nesse contexto, a Fazenda Pública torna-se fundamental para alcançar os objetivos constitucionais, e o orçamento público se torna o núcleo do constitucionalismo financeiro¹⁷⁵. Dizia Bodin: “as finanças são o nervo da República”¹⁷⁶.

Essa exigência é particularmente evidenciada na implementação de políticas públicas destinadas a efetivar os chamados direitos sociais. Esse fenômeno político ocorre porque fundamentalmente os direitos sociais têm por suporte custos financeiros públicos mais perceptíveis, ao passo que os clássicos direitos e liberdades assentam-se sobretudo em custos

¹⁷⁴ NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável* – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2011. p. 21. Ver também: Estevan, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002. p. 52-8; Stephen HOLMES; Cass R. Sunstein. *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, W. W. Norton & Company, New York. London, 2000, pp. 20 ss.

¹⁷⁵ BELOV, Martin. *Financial Constitutionalism: Recent History and Current Challenges in the Context of COVID Constitutionalism [seminário]*. Seminari di formazione 2020. Dottorato di ricerca in Scienze giuridiche, Università di Firenze, Florença, 11 jun. 2020, 12h às 14h.

¹⁷⁶ BODIN, Jean. *Six livres sur la République*. Vol. VI. Paris, 1583, p. 2.

financeiros públicos indiretos, cuja visibilidade é reduzida.

Contudo, como bem salienta Nabais, “todos os direitos têm custos públicos”: “não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento”. É dizer: “não há direitos gratuitos, direitos de borla, uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito¹⁷⁷.”

Assim, dentro desse conjunto de bens, localizamos as funções clássicas do Estado, como a defesa nacional, a política externa, a política econômica, a política financeira, a segurança pública, os quais, se apresentam como bens públicos por excelência, bens insusceptíveis de divisão de seus custos pelos que deles beneficiam, razão pela qual não poderiam ser financiados por tributos bilaterais. Assim, tais bens públicos só poderiam ser financiados por impostos (tributos unilaterais).

Os textos constitucionais contemporâneos consagram, ainda, um conjunto de bens públicos que, embora os seus custos possam ser repartidos pelos correspondentes usuários – como os relativos à saúde, educação, habitação, seguridade social (direitos sociais em sentido estrito) –, eles são extensíveis inclusive (e especialmente) àqueles que não têm condições de arcá-los por meio do funcionamento do mercado. Trata-se de um conjunto de bens que não constituem “bens públicos por natureza”, na expressão de Nabais, mas como “bens públicos por imposição constitucional”. Por força de uma exigência constitucional, os custos de tais bens devem ser suportados por todos os contribuintes, e não apenas por quem é seu destinatário¹⁷⁸.

Por essa razão, os custos de tais direitos são mais evidentes. A ficta inexistência de custos diretos relativos aos clássicos direitos e liberdades produz uma falta de percepção dos custos financeiros públicos em relação a tais direitos – comparativamente ao que ocorre com a menor sensibilidade dos contribuintes face aos tributos indiretos. Enquanto os tributos diretos facilmente são percebidos, os tributos indiretos produzem certa *anestesia fiscal*.

Como veremos no próximo capítulo, os novos textos constitucionais impuseram uma ressignificação do papel do Estado, que, suportado majoritariamente por tributos unilaterais (impostos), acabaram por desenvolver novas técnicas de tributação no decorrer do século XX.

O desenvolvimento do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é um claro exemplo

¹⁷⁷ Nabais, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009.

¹⁷⁸ Nabais, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009.

disso: criado em 1954 por Maurice Lauré, foi adoptado originalmente na França, depois, na então Comunidade Económica Europeia, está hoje presente em quase 200 países. Esse imposto adota uma técnica que, de um lado, visa não prejudicar a actividade económica (neutralidade), como ocorre com a tributação do consumo em geral; e, de outro, reduziria a fraude fiscal, na medida em que estimularia vendedores e compradores a faturar o imposto para que tenham direito de creditar a referida despesa.

A tributação directa também evoluiu no mesmo período. Passou-se a exigir que os impostos sobre o rendimento tivessem o maior grau de personalização possível, por meio do alargamento da base tributável e alíquotas progressivas, consubstanciando uma noção específica de justiça, representada pelo princípio da capacidade contributiva.

Nesse contexto, pagar impostos apresenta-se, em última análise, como um dever fundamental, isto é, exprimiria o comprometimento e a responsabilidade dos cidadãos relativamente à existência e funcionamento da respectiva comunidade estatal. Os deveres fundamentais são, nesse contexto, os custos ou os *incommoda* que formam a parte passiva do pacto ou contrato social necessários para assegurar a existência, funcionamento e financiamento da comunidade estatal¹⁷⁹.

O dever fundamental de pagar impostos constitui, pois, o fundamento jurídico que dá sustentabilidade (financeira) ao Estado fiscal, “a trave mestra do *direito constitucional fiscal*”¹⁸⁰. Nabais tem evitado estender esse “dever fundamental” a universalidade de tributos, mas tem parcimoniosamente restringido sua aplicação aos tributos unilaterais (impostos). Segundo o tributarista português, enquanto os impostos têm por suporte uma *legitimidade política* ou de Estado, os tributos bilaterais (taxas) têm por base uma *legitimidade económica*

¹⁷⁹ “O dever de pagar impostos se enquadra no quadro dos direitos - Pois, como concluímos noutra local, tendo em conta especificamente o dever fundamental de pagar impostos, porque os deveres fundamentais autónomos se apresentam como *limites imanentes* ou *limites máximos de conteúdo* ou do âmbito dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, as leis que os concretizam e conformam não podem ser consideradas restrições e, por conseguinte, a sua contestação beneficiar da aplicabilidade do regime jurídico-constitucional das restrições jusfundamentais, mormente dos exigentes testes em que se desdobra o princípio da proibição do excesso”. Nabais, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Almedina: Coimbra, 1998, p. 76 ss. “Não admira, assim, que tais deveres fundamentais sejam os exigidos: pela existência e subsistência da comunidade estadual (custos existenciais) - o dever de defesa da pátria, integre-se no âmbito deste ou não um específico dever de serviço militar; pelo funcionamento democrático do Estado (custos de funcionamento democrático) – o dever de voto ou de sufrágio traduza-se este em votar na eleição de representantes ou em votar directamente questões submetidas a referendo ou plebiscito; e pelo financiamento da administração comunitária (custos financeiros) – o dever de pagar tributos, que são sobretudo impostos”. Nabais, José Casalta. Dever fundamental de pagar tributos? In: *VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ABDT/AJUFE/AJUFESP/DEF – FD - USP – 26 – 28/05/2021)*, p. 6.

¹⁸⁰ Nabais, José Casalta. Direitos fundamentais e tributação. In: *Boletim da Faculdade de Direito*. Universidade de Coimbra. (no prelo).

ou de mercado reportada a uma troca, individual ou coletiva, de utilidades¹⁸¹.

Nesse quadro, o dever fundamental de pagar impostos viria acompanhado de direitos igualmente fundamentais, a saber: 1) o *direito de não pagar impostos* a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como consta do já reproduzido n.º 3 do art. 103.º da Constituição; 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para o seu suporte financeiro, o que implica para o Estado que todos os membros da mesma sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, o que significa que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterà dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas¹⁸².

Epistemologicamente, esse tipo de construção teórica apresenta-se como discurso de legitimação do poder de imposição tributária do Estado, não fundamentado exclusivamente em argumentos de força ou poder político da autoridade estatal, mas essencialmente em uma noção jurídica do exercício do poder estatal. Esse tipo de estatuto normativo impõe condutas norteadas à busca de sustentabilidade fiscal do Estado.

Em outras palavras, a política fiscal do Estado contemporâneo é continuamente desafiada a obter um equilíbrio entre fatores parcialmente conflitantes da política económica: a estabilidade dos preços (inflação), o elevado nível de emprego, o crescimento económico estável e o equilíbrio das contas externas.

Na prática, a sustentabilidade do Estado fiscal não deixa de ser uma variável da sustentabilidade económica, em sentido amplo, pois se o funcionamento da economia de mercado não proporcionar excedentes tributáveis adequados à correspondente dimensão do Estado, ele se tornará insustentável. O orçamento estatal, “enquanto programa da política

¹⁸¹ “O que tem expressão eloquente no critério de medida dos tributos, pois se o critério da medida dos impostos é a capacidade contributiva dos correspondentes sujeitos passivos, nos tributos de estrutura bilateral é ao equilíbrio entre a prestação pública e a contraprestação constituída pela taxa ou pela contribuição que cabe esse papel”. Nabais, José Casalta. Dever fundamental de pagar tributos? In: *VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual* (ABDT/AJUFE/AJUFESP/DEF – FD - USP – 26 – 28/05/2021).

¹⁸² Nabais, José Casalta. *Direito Fiscal*, 11. ed. Almedina: Coimbra, 2019, p. 138 ss. Nesse sentido, ver também: art. 31, n.º 2, da Constituição Espanhola; Nabais, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, vol. I, 2005; vol. II, 2008; vol. III, 2010; vol. IV, 2015; e vol. V, 2018; e Nabais, José Casalta. Um direito fundamental a não pagar impostos? In: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes*. São Paulo, Almedina Brasil, 2021, pp. 233 e ss.

financeira em números, que suporta e espelha uma dada sustentabilidade, tem que ser visto [pois] como um instrumento, ao mesmo tempo central e fundamental, de um *equilíbrio global* nos domínios económico, ecológico, social e político”¹⁸³.

Nesse contexto, não se trata apenas de controlar a despesa pública, limitando-a ao montante das receitas proporcionadas pela arrecadação fiscal. No âmbito da atual fase do constitucionalismo, vige a exigência de salvaguardar a *regra de ouro das finanças públicas*, segundo a qual o valor do déficit orçamentário não deve ser superior ao valor das despesas de investimento aptas a gerar, no futuro, receitas fiscais suficientes para fazer face aos empréstimos contraídos¹⁸⁴.

No plano jurídico, o resultado de tais movimentos e reivindicações foi a tentativa de introdução nos textos constitucionais de limites à tributação e ao gasto público, a exemplo do *balanced budget amendment* nos Estados Unidos.

Na revisão constitucional de 2008, a França incluiu como objetivo estatal equilibrar as contas públicas, levando em consideração os ciclos macroeconômicos (art. 34)¹⁸⁵. Além da exigência de observar o equilíbrio macroeconômico sem apostar em receitas de empréstimos, a Alemanha também incluiu na *Bonner Grundgesetz*, em 2009, uma limitação da dívida pública (*Schuldenbremsen*) que considerasse não apenas os ciclos econômicos de expansão e retração (art. 109), mas princípios destinados a evitar um estado de emergência orçamentária (art. 109a)¹⁸⁶.

¹⁸³ Nabais, José Casalta. A sustentabilidade do Estado fiscal. In: *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 146.

¹⁸⁴ Michel Bouvier, «La règle d’or: un concept à construire?», Editorial da *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 113, 2011. “As receitas públicas são sempre impostos de hoje (os impostos) ou impostos de amanhã (os empréstimos)”. Nabais, José Casalta. A sustentabilidade do Estado fiscal. In: *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 157.

¹⁸⁵ Constituição da França (1958): « Article 34 – [...] Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l’État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique. Les lois de financement de la sécurité sociale déterminent les conditions générales de son équilibre financier et, compte tenu de leurs prévisions de recettes, fixent ses objectifs de dépenses, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique. Des lois de programmation déterminent les objectifs de l’action de l’État. Les orientations pluriannuelles des finances publiques sont définies par des lois de programmation. Elles s’inscrivent dans l’objectif d’équilibre des comptes des administrations publiques. Les dispositions du présent article pourront être précisées et complétées par une loi organique », na redação dada pela Loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008, JORF n° 171 du 24 juillet 2008.

¹⁸⁶ Constituição da Alemanha (1949): “Art 109 - (1) Bund und Länder sind in ihrer Haushaltswirtschaft selbständig und voneinander unabhängig. (2) Bund und Länder erfüllen gemeinsam die Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland aus Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft auf Grund des Artikels 104 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin und tragen in diesem Rahmen den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung. (3) Die Haushalte von Bund und Ländern sind grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen. Bund und Länder können Regelungen zur im Auf- und Abschwung symmetrischen Berücksichtigung der Auswirkungen einer von der Normallage abweichenden konjunkturellen Entwicklung sowie eine Ausnahmeregelung für Naturkatastrophen oder außergewöhnliche Notsituationen, die sich der Kontrolle des Staates entziehen und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigen, vorsehen. Für die Ausnahmeregelung ist eine

Em 5 de dezembro de 2011, a chanceler alemã, Angela Merkel, e o presidente francês, Nicolas Sarkozy, concordaram que os 17 países da zona do euro deveriam inserir um *debt brake* ao estilo alemão em suas constituições¹⁸⁷. No âmbito do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC)¹⁸⁸, os países integrantes da União Econômica e Monetária firmaram o Tratado de 2012 sobre Estabilidade, Coordenação e Governança (“Pacto Orçamental”) que introduziu disposições de natureza orçamental mais rigorosas, sob pena de se instaurar um procedimento relativo aos défices excessivos¹⁸⁹.

entsprechende Tilgungsregelung vorzusehen. Die nähere Ausgestaltung regelt für den Haushalt des Bundes Artikel 115 mit der Maßgabe, dass Satz 1 entsprochen ist, wenn die Einnahmen aus Krediten 0,35 vom Hundert im Verhältnis zum nominalen Bruttoinlandsprodukt nicht überschreiten. Die nähere Ausgestaltung für die Haushalte der Länder regeln diese im Rahmen ihrer verfassungsrechtlichen Kompetenzen mit der Maßgabe, dass Satz 1 nur dann entsprochen ist, wenn keine Einnahmen aus Krediten zugelassen werden. (4) Durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, können für Bund und Länder gemeinsam geltende Grundsätze für das Haushaltsrecht, für eine konjunkturgerechte Haushaltswirtschaft und für eine mehrjährige Finanzplanung aufgestellt werden. (5) Sanktionsmaßnahmen der Europäischen Gemeinschaft im Zusammenhang mit den Bestimmungen in Artikel 104 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin tragen Bund und Länder im Verhältnis 65 zu 35. Die Ländergesamtheit trägt solidarisch 35 vom Hundert der auf die Länder entfallenden Lasten entsprechend ihrer Einwohnerzahl; 65 vom Hundert der auf die Länder entfallenden Lasten tragen die Länder entsprechend ihrem Verursachungsbeitrag. Das Nähere regelt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf.

Art 109a - (1) Zur Vermeidung von Haushaltsnotlagen regelt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, 1. die fortlaufende Überwachung der Haushaltswirtschaft von Bund und Ländern durch ein gemeinsames Gremium (Stabilitätsrat), 2. die Voraussetzungen und das Verfahren zur Feststellung einer drohenden Haushaltsnotlage, 3. die Grundsätze zur Aufstellung und Durchführung von Sanierungsprogrammen zur Vermeidung von Haushaltsnotlagen. (2) Dem Stabilitätsrat obliegt ab dem Jahr 2020 die Überwachung der Einhaltung der Vorgaben des Artikels 109 Absatz 3 durch Bund und Länder. Die Überwachung orientiert sich an den Vorgaben und Verfahren aus Rechtsakten auf Grund des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin. (3) Die Beschlüsse des Stabilitätsrats und die zugrunde liegenden Beratungsunterlagen sind zu veröffentlichen”, na redação dada Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 91c, 91d, 104b, 109, 109a, 115, 143d). G. v. 29.07.2009 BGBl. I S. 2248 (Nr. 48).

¹⁸⁷ Conférence de presse conjointe de M. Nicolas Sarkozy, Président de la République, et Mme Angela Merkel, Chancelière de la République fédérale d'Allemagne, sur la crise de la Zone euro et sur la perspective d'un nouveau traité de l'Union européenne, à Paris le 5 décembre 2011. <https://www.vie-publique.fr/discours/183683-conference-de-presse-conjointe-de-m-nicolas-sarkozy-president-de-la-re>

¹⁸⁸ Como parte da terceira fase da União Econômica e Monetária (UEM), o Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) foi introduzido para garantir a manutenção da saúde das finanças públicas por parte dos países da UE após a introdução da moeda única. Formalmente, o PEC era originalmente composto por uma resolução do Conselho Europeu (adotada em 1997) e dois regulamentos do Conselho, de 7 de julho de 1997, que estabelecem as modalidades técnicas da resolução (controlo das situações orçamentais e coordenação das políticas económicas; aplicação do procedimento relativo aos défices excessivos). Desde a crise 2008, as regras de governança económica da UE foram reforçadas através de oito regulamentos e um tratado internacional: a) o «6-pack», que introduziu um sistema para monitorar as políticas económicas a fim de detectar problemas como *bolhas* no mercado imobiliário ou a queda precoce da competitividade; b) o «2-pack», um novo ciclo de monitoramento da área do euro, com a apresentação dos programas orçamentários à Comissão Europeia; e c) o Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governança (Pacto Orçamental) de 2012.

¹⁸⁹ Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union (2012). [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42012A0302\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42012A0302(01)). Nesse contexto, assevera Guerra: “L’Unione Europea non solo impone agli Stati membri misure di armonizzazione di carattere direttamente fiscale, ma influenza le scelte tributarie dei medesimi – ‘in via indiretta’ – come nel caso dell’obbligo di rispettare il Patto di Stabilità”. CORDEIRO GUERRA, Roberto. Nascita e sviluppo del diritto tributario

A consagração constitucional de um limite ao endividamento público é emblemático, na medida em que retrata a compreensão contemporânea de uma adequada gestão das finanças pública. Nesse contexto, ainda em setembro de 2011, o Parlamento espanhol introduziu o equilíbrio orçamentário como princípio constitucional (art. 135)¹⁹⁰, assim como fez, em 2012, a Itália (art. 81)¹⁹¹.

O Governo brasileiro, que não está sujeito a tal restrição supranacional, fez recentemente uma proposta de Emenda na Constituição (PEC 188/2019) para acrescentar um parágrafo único ao artigo 6 da Constituição – que regula, *ça va sans dire*, os direitos sociais –

internazionale. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 10.

¹⁹⁰ Constituição da Espanha (1978): “Artículo 135 - 1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria. 2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros. Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario. 3. El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito. Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión. *El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*. 4. *Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado*, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados. 5. Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. En todo caso, regulará: a) La distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones Públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse. b) La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural. c) La responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria. 6. Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus respectivos Estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias”, com a redação dada pela Segunda reforma constitucional promulgada el 27 de septiembre de 2011. B.O.E., núm. 233, de 27 de septiembre de 2011.

¹⁹¹ Constituição da Itália (1947): “Art. 81 - *Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico*. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali. Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte. Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi. *Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni* sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale”, na redação dada pela Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1. GU Serie Generale n. 95 del 23-04-2012. <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2012/04/23/012G0064/sg>.

para acrescentar a seguinte disposição: “Na promoção dos direitos sociais, o direito ao equilíbrio fiscal intergeracional deve ser respeitado”¹⁹².

Nessa perspectiva, o “poder de tributar” é associado ao “poder de gastar”, estando os Estados cada vez mais limitados¹⁹³. Não por acaso Hertzog exigia uma revisão crítica da crença de que o Parlamento exprime a sua vontade na lei orçamentária e que o Governo a executa segundo princípios inteiramente destinados a assegurar o seu respeito¹⁹⁴. Na prática, atualmente, os Estados têm dificuldade de aumentar os impostos porque a carga tributária está próxima do insuportável; mas, também, não conseguem reduzir significativamente as despesas públicas, em sua maioria rigidamente fixas e vinculadas. A própria jurisdição constitucional tem se tornado *Guardiã do Orçamento*¹⁹⁵.

As transformações dos sistemas fiscais verificadas no século XX foram acompanhadas de um representativo aumento da carga tributária, justificado fundamentalmente como o “preço a pagar para termos um estado fiscal social, um estado fiscal comprometido com determinado tipo de sociedade, uma sociedade em que se garantem não só os clássicos direitos de liberdade, mas também os mais modernos direitos sociais”¹⁹⁶.

Ao referir que o aumento da carga tributária ocorrida está relacionado ao compromisso constitucional do Estado fiscal não se está, com isso, sustentando necessariamente que as políticas fiscais implementadas tenham sido justas e igualitárias ou que tenham atingido os objetivos constitucionais. Em muitos contextos, aliás, o aumento da carga tributária veio acompanhado de um importante aumento da regressividade fiscal.

A constatação feita acima (de que o aumento da carga tributária decorre da concepção do Estado fiscal) não é ingênua, simplória ou acrítica; evidencia o aspecto epistemológico da teoria do Estado e o discurso de legitimação que fundamentou o conjunto de transformações vividas no século passado e que caracterizam estas primeiras décadas do século XXI.

¹⁹² BRASIL, Senado Federal, *Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019*, Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências, Plenário do Senado Federal, 05 nov. 2019.

¹⁹³ Em alusão a famosa frase de John Marshall, que afirmou que: “O poder de tributar é o poder de destruir”.

¹⁹⁴ HERTZOG, Robert. Le pouvoir dépensier de l'exécutif, *Problèmes Economiques*, 2.347, 27 octobre 1993, p. 5 ss.

¹⁹⁵ Em alusão à expressão empregada no Debate de Weimar. Nesse sentido, destaca-se recentes julgados do Supremo Tribunal Federal brasileiro, em que o impacto da decisão nas contas públicas foi fator primordial para o critério de julgamento, ainda que o parâmetro para o controle de constitucionalidade, a rigor, deveria ser um critério jurídico. Ver, por todos: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR, Relatora Ministra Cármen Lúcia. j. 15.03.2017.

¹⁹⁶ NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009.

Se formos analisar a distribuição da carga tributária atual, vamos perceber que a tributação progressiva do rendimento pessoal é, hoje, praticamente uma tributação progressiva do rendimento do trabalho dependente. A tributação da renda em bases universais, capaz de tributar rendimentos decorrentes do trabalho e do capital, de fontes nacionais ou estrangeiras, com alíquotas progressivas, com o escopo de se obter verdadeira redistribuição da renda e da riqueza, tem se tornado cada vez mais uma ficção. A tributação dos juros, *royalties*, dividendos e demais rendimentos provenientes do capital com alíquotas altas e progressivas é cada vez mais desafiada pela deslocalização do capital.

Frente a um capital com extrema mobilidade e a uma força de trabalho muito menos móvel e atrelada ao território de um determinado país, os Estados nacionais passaram a competir pelo primeiro, oferecendo incentivos e reduzindo impostos que pudessem atrair o capital internacional; mas, pressionados por déficits fiscais, compensaram a perda arrecadatória com maior tributação sobre os rendimentos do trabalho, como bem demonstra Avi-Yonah¹⁹⁷.

Há, pois, um abismo entre a realidade dos detentores de fatores de produção com alto grau de mobilidade daqueles com escassa mobilidade. Sobre estes últimos recai a maior parte da carga tributária, num emblemático *apartheid fiscal*¹⁹⁸. Esse fenômeno manifesta-se, também em sede do complexo e labiríntico sistema de deveres relativos à administração ou gestão dos impostos, dada a *privatização da administração tributária*, que não considera a diversidade da *capacidade de prestar informações* dos diversos contribuintes ou sujeitos passivos.

Inserida num quadro mais amplo de privatizações das funções do Estado, a *privatização* da administração tributária é caracterizada pela passagem de um sistema de gestão pública para um sistema de gestão privada de liquidação e cobrança da generalidade de tributos, configurando, assim, uma administração tributária em dois níveis orgânicos: num primeiro nível, a *administração privada*, a cargo sobretudo das empresas, que levam a cabo a administração operacional dos impostos; e, num segundo nível, a *administração pública*, a quem cabe sobretudo um papel de controle, fiscalização ou supervisão. A *competência tributária* relativa à gestão dos tributos – traduzida no lançamento, liquidação e cobrança – passa a ser de responsabilidade dos particulares. As empresas, sejam estas contribuintes ou não, se tornaram legalmente incumbidas de liquidar, cobrar e entregar aos cofres públicos os

¹⁹⁷ AVI-YONAH, Reuven S. “Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State”. In: *Harvard Law Review*, Vol. 113, n. 7, may 2000, pp. 1573-1676. <https://repository.law.umich.edu/articles/50/>.

¹⁹⁸ Cf. NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009.

mais diversos tributos¹⁹⁹.

Diante de tais fenômenos, recai especialmente sobre os trabalhadores com pouca mobilidade e alta vinculação territorial “o amargo papel dos estúpidos que sobram para pagar os impostos”²⁰⁰. Nesse contexto, o Estado Social tem sempre cada vez mais dificuldade orçamentária para cumprir suas funções, o que produz e potencializa, ainda mais, não só o *apartheid fiscal*, mas, também, as desigualdades, em sentido amplo.

Nesse sentido, vale lembrar as palavras de Beck, no final do século passado, que dizia ser “uma ironia do destino que os perdedores da globalização no futuro terão de pagar por tudo – do estado de bem-estar a uma democracia operativa – enquanto os vencedores apuram polpudos lucros e escapam de sua responsabilidade para com o futuro da democracia”²⁰¹.

Destarte, não são apenas as pessoas enfrentam uma crise atualmente. Com a globalização, a soberania fiscal é desafiada a responder aos influxos de uma economia de mercado altamente interdependente, de forma que se tornou impossível instituir, aumentar, reduzir ou manter tributos sem que, a partir desta decisão, não se verifique consequências transnacionais. E, com isso, verificou-se também uma transformação da abordagem política e econômica em relação à tributação.

Durante o século XX, presenciamos um aumento significativo da média global da carga tributária, o que resultou em discursos contra o peso excessivo dos impostos. Os discursos neoliberais do final do século são um claro exemplo disso. Portanto, as grandes discussões em matéria de política fiscal se dirigiam à *suportabilidade* da imposição tributária ou na definição de limites máximos de tributação.

Com o nascer do século XXI, passamos a presenciar um fenômeno diverso, em que a eventual insuficiência de receitas fiscais impede que o Estado possa desempenhar as suas funções. Portanto, a *sustentabilidade* do Estado fiscal numa economia globalizada dependeria da definição de limites mínimos de tributação.

Veja-se, nesse sentido, o acordo do G7, de 05 de junho de 2021, que propõe o estabelecimento de um *global minimum tax* de, pelo menos, 15% (quinze por cento) como forma de enfrentar os desafios fiscais decorrentes da globalização e da digitalização da

¹⁹⁹ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 11. ed. Almedina, Coimbra, 2019, pp. 343 ss.; NABAIS, José Casalta. Os actores tributários e a alteração do seu papel. In: *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 103-124; NABAIS, José Casalta. Sobre a privatização da justiça tributária. In: *Transação Tributária. Homenagem ao Professor Doutor Sacha Calmon Navarro Coelho*. (no prelo, previsão para publicação em 2021).

²⁰⁰ Nabais, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009. Ver também: Tipke, K.; Lang, J. *Steuerrecht*. 19. ed. Köln, 2008, p. 16 e ss., 198 e ss., 233, 287 e 397.

²⁰¹ Beck, Ulrich. *What is globalization?* Cambridge: Polity, 2000, p. 6

economia:

We strongly support the efforts underway through the G20/OECD Inclusive Framework to address the tax challenges arising from globalisation and the digitalisation of the economy and to adopt a global minimum tax. We commit to reaching an equitable solution on the allocation of taxing rights, with market countries awarded taxing rights on at least 20% of profit exceeding a 10% margin for the largest and most profitable multinational enterprises. We will provide for appropriate coordination between the application of the new international tax rules and the removal of all Digital Services Taxes, and other relevant similar measures, on all companies. We also commit to a global minimum tax of at least 15% on a country by country basis. We agree on the importance of progressing agreement in parallel on both Pillars and look forward to reaching an agreement at the July meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors²⁰².

Conforme se verifica, a atual fase do constitucionalismo – que poderíamos denominar de *constitutionalismo financeiro* – é desafiada por novas dimensões (teóricas, normativas e empíricas) de governança global: uma governança global *multinível*, em relação ao aspecto territorial da estrutura de poder, e *multidimensional*, em relação às esferas de governança que ela engloba.

Além disso, a governança global é realizada através de um amplo conjunto de atores que inclui tanto os governantes do poder público (instituições estatais, subestatais, locais e supranacionais) quanto os principais *veto players* com origem e estrutura corporativa e privada que desempenham funções públicas ou têm influência sobre a esfera pública e o poder público (ONGs, empresas transnacionais, religiões globais, redes globais de profissionais e baseadas em interesses, fundos diferentes, agências de classificação, bolsas de valores e financeiras, bancos, etc.)²⁰³.

Do ponto de vista empírico, a governança global caracteriza-se pelo emergir de uma constitucionalização supranacional com redes, pirâmides hierárquicas, espaços transversalmente delimitados²⁰⁴ – cadeias simétricas ou assimétricas que formam a *geometria constitucional* de nosso tempo. Os processos globalizantes relacionados com à remodelação da *geometria constitucional*, realocação dos esquemas de poder, redimensionamento das relações entre povo, autoridade e território produzem a necessidade de institucionalização

²⁰² G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué. 5 June 2021, London, United Kingdom. <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>

²⁰³ BELOV, Martin. Introduction. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, p. 7.

²⁰⁴ SASSEN, Saskia. When territory deborders territoriality. In: *Territory, politics, Governance*. Vol. 1, Issue 1: 21-45, 2013, p. 23

jurídica da governança global²⁰⁵:

It is polycentric and in many instances diachronic and asymmetric process of emergence of islands of governability of the increasingly complex and perplexed world. The “law's melody” (...) currently does not resemble the quasi-mathematical and well-ordered music of Mozart. Sometimes it is close to Schoenberg's dodecaphony of co-equal interrelated tones, in other instances, it is rather a jazz interpretation whereas there are also cases of recognisable authority and imperialism as in some of the Beethoven's works. To put it in the words of Martti Koskenniemi taken from his keynote speech at the IACL World Congress in Oslo in 2014 the current world resembles an institutional point of view very much like a Kandinsky painting²⁰⁶.

A dimensão normativa da governança global não é, hoje, apenas resultado de esforços racionais, centralizados e harmonizados para o estabelecimento de um sistema institucional não-contraditório para a gestão pública dos processos de importância social. A dimensão normativa da governança global possui diferentes abordagens, desde esforços sistemáticos para estabelecer e restabelecer a autoridade pública hierárquica ou em rede em diferentes domínios territoriais e substanciais, até formas negociadas e indutivas de autoridade fundamentado na razoabilidade da lógica do mercado e na linguagem de interesses, dificultado, muitas vezes, a identificação da fronteira entre público e privado²⁰⁷.

Além disso, há um crescente interesse teórico na governança global nas últimas décadas. O interesse é acelerado pelo avanço da globalização e pela necessidade de encontrar novos conceitos e paradigmas para abordar e descrever as mudanças estruturais e funcionais que ela produz no sistema jurídico e na realidade social e política. Embora não se confundam, a teoria da governança global está intimamente relacionada com a teoria da globalização.

A governança global serve como uma resposta teórica às mudanças estruturais e funcionais das categorias conceituais centrais da teoria jurídica, política e constitucional – como poder, autoridade, identidade, Estado, sociedade, território, povo, nação, comunidade,

²⁰⁵ BELOV, Martin. The Challenges to Westphalian Constitutional Geometry in the Age of Supranational Constitutionalism, Global Governance and Information Revolution. In Belov, M. (ed.). *Global Constitutionalism and Its Challenges to Westphalian Constitutional Law*. Oxford, Hart publishing, 2018, pp. 13-55.

²⁰⁶ BELOV, Martin. Introduction. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, p. 7.

²⁰⁷ BELOV, Martin. Can We Still Drive the State Machine the 'Old School' Way? Structural and Functional Deficits of the Modern State. In: BURAZIN, Luka; GARDASEVIC, Dortfe; SARDO, Alessio (eds.). *Law and State: Classical Paradigms and Novel Proposals*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 5. Bern: Peter Lang AG, 2015, pp. 153-169; BELOV, Martin. Separation of Powers reconsidered: a Proposal for a New Theoretical Model at the Beginning of the 21st Century. In: GEISTER, Antonia; HEIN, Michael; HUMMET, Siri (eds.). *Law, Politics, and the Constitution: New Perspectives from Legal and Political Theory*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 4. Bern: Peter Lang AG, 2014, pp. 47-60.

soberania, democracia, direitos, jurisdição etc. –, derivadas dos processos de globalização, da crise da territorialidade, dos novos modos de produção, das mudanças na economia, nas finanças e no capitalismo e das questões globais e transgeracionais relacionadas à economia, ecologia, moralidade pública e desenvolvimento sustentável²⁰⁸.

Nesse contexto, devemos reconhecer, com Sassen, que as teorias existentes não são suficientes para mapear a atual multiplicação de atores não estatais e formas transfronteiriças de cooperação e conflito, como no caso das redes globais de negócios, ONGs, cidades globais, esferas públicas transfronteiriças e novos cosmopolitismos²⁰⁹. Segundo ela, a financeirização de mais e mais domínios marca a ascensão de uma nova lógica organizativa no capitalismo avançado.

Contudo, à diferença do quanto sustenta a socióloga holandesa, a “transformação estrutural do capitalismo como fenômeno de desprendimento do território” não parece caminhar em direção à “sua emancipação da substancialidade econômica e política”²¹⁰, mas, sim, provoca reações sistêmicas dos Estados visando a sua autoconservação e, com isso, a conservação do próprio capitalismo.

²⁰⁸ BELOV, Martin. Globalisation, Crisis of Territoriality and their Effects on the Constitutional Principles. In: BELOV, Martin (ed.), *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Frankfurt am Main, Peter Lang, 2016, pp. 53-83.

²⁰⁹ SASSEN, Saskia. *Territory, authority, rights: from medieval to global assemblages*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2006, p. 346

²¹⁰ SASSEN, Saskia. The Savage Sorting: Emergent Predatory Logics. In: BELOV, Martin. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, pp. 23-52.



Espantalho (1959), Candido Portinari

II - ESTADO E TRIBUTO: DO DIREITO ESTATAL AO DIREITO TRANSNACIONAL – O DESAFIO DA SOBERANIA NO SÉCULO XXI

A modernidade inaugurou uma nova forma de organização sociopolítica, o Estado, e um novo modo de produção, o capitalismo. Nesse sentido, se afirmam discursos de justificação e legitimação do poder soberano do Estado, que se apresenta como autoridade centralizada, hierarquizada e detentora do monopólio do exercício da violência legítima no âmbito de um território determinado. Nesse ínterim, cresce a exigência de que o exercício do poder soberano se dê a partir do Direito. Ou seja, no plano epistemológico, o Direito se apresenta como um produto do poder soberano do Estado e, ao mesmo tempo, o seu limite.

Nesse contexto, grandes tradições do pensamento desenvolveram as suas teorias da guerra, da diplomacia, do poder, da natureza humana, do interesse nacional, da sociedade internacional e, naturalmente, as suas teorias do direito, das obrigações e da ética internacional. E aquilo que se entende atualmente como Estado é o produto das mais diversas influências epistemológicas – alegoricamente, como o *Espantalho*, constituído pela sobreposição de diversas partes de tecidos, de diferentes cores e matizes.

Comum em muitas culturas, o espantalho é um *simulacro do humano* com a finalidade de espantar as aves das plantações. À diferença do soberano da era feudal, o soberano na era moderna não é um ser humano. A soberania moderna é institucional, cuja legitimação baseia-se numa nova compreensão do ser humano (enquanto *indivíduo*) e diferentes expressões da natureza humana.

A figura do *Espantalho* evidencia, ainda, outros aspectos: ele está encravado sobre a terra, protegendo a propriedade privada e a produção econômica. O Estado e o capitalismo são criaturas coevas. Há uma íntima relação entre essa nova forma de organização sociopolítica e esse novo modo de produção econômica. Ainda nesse contexto, a soberania moderna exige teorias do Estado e do Direito espacialmente localizadas. A modernidade marca justamente a passagem dos confins às fronteiras. O território é, portanto, um elemento essencial do Estado, do poder soberano e do direito moderno.

A sociedade moderna apresenta-se como resultado da hipercomplexificação social vinculada à diferenciação funcional das esferas do agir e do vivenciar. Com isso, observa-se o surgimento de sistemas sociais operacionalmente autônomos, reproduzidos com base em seus próprios códigos, ainda que condicionados pelo ambiente²¹¹. Nessa perspectiva, a positividade

²¹¹ É possível observar, ainda, em linguagem sistêmica, que o *Espantalho* exerce a sua função quando há uma perturbação do ambiente. *Perturbações* aqui entendidas como interações e interrelações que provocam

do direito seria definida pela autonomia operacional do sistema jurídico em relação às determinações do seu ambiente²¹².

Na literatura, o espantalho mais conhecido é o personagem homônimo de *O Mágico de Oz*. Naquele contexto, o Espantalho é conhecido por buscar um cérebro. Apesar disso, foi ele quem teve todas as boas ideias que tiram a Dorothy e seus amigos das situações mais complicadas²¹³. Os processos de racionalização do poder exigiram um novo modo de produção jurídica. Confiou-se ao Estado o monopólio da produção jurídica e, por consequência, da violência legítima. Com isso, incorpora-se o poder simbólico como dimensão essencial do Estado²¹⁴. Concebido como uma forma de *crença organizada*, uma *ficção bem fundamentada*, ao Estado é atribuído o poder de organizar a vida social através da imposição de estruturas cognitivas e de consensos sobre o sentido do mundo²¹⁵.

Conforme se verifica dessas considerações iniciais, o Estado possui fundamental centralidade nesta tese. Para poder analisá-lo no plano teórico, é necessário situá-lo no âmbito daquilo que se convencionou chamar de *constitucionalismo*²¹⁶. Esse movimento produziu importantes transformações do Estado e do Direito desde o advento da modernidade, de modo a tornar difícil separar atualmente estes dois fenômenos – o fenômeno estatal e o fenômeno jurídico.

mudanças observáveis em entidades *autopoiéticas*. Cf. LUHMANN, Niklas. *La Sociedad de la Sociedad*. Trad. Javier Torres Nafarrate. México: Ed. Herder/Universidad Iberoamericana, 2007, p. 69-70; MATUREANA, H.; VARELA, F. *The tree of knowledge: The biological roots of human understanding*. Boston: Shambhala Publications, 1987, pp. 49 e 75-86; e ZOLO, Danilo. *Autopoesis, autoreferenza e circolarità: un nuovo paradigma della teoria dei sistemi?* In: FORNI, Enrico M. (org.). *Teoria dei Sistemi e Razionalità Sociale*. Bologna: Capelli Editore, 1983, p. 32-33.

²¹² O direito é entendido como um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto. Este fechamento operativo é condição de abertura cognitiva do sistema – “acoplamento estrutural” –, dado que, para que as perturbações não o destruam ou o desestabilizem, ele precisa estar suficientemente seguro e equilibrado mediante suas operações sistêmicas. Cf. LUHMANN, Niklas. *Die Einheit des Rechtssystems*. In *Rechtstheorie*, Vol. 14, Issue 2, Berlin, Duncker & Humblot, pp. 129-154, 1983, p. 139; LUHMANN, Niklas. *Das Recht der Gesellschaft*. Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 1993, p. 76; LUHMANN, Niklas. *Soziale Systeme: Grundriss einer allgemeinen Theorie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1987, p. 606; NEVES, Marcelo. *Luhmann, Habermas e o estado de direito*. *Lua Nova*, vol. 37, 1996, pp. 93-106.

²¹³ MCINERNEY, Robert Garfield. “Oz Never Did Give Nothing to the... Scarecrow: Neurophenomenology and Critical Pedagogy”. In: *Phenomenology & Practice*, Volume 4 (2010), No. 1, pp. 68-87.

²¹⁴ Metaforicamente falando, o espantalho não elimina os pássaros; a estética do espantalho, enquanto símbolo, assusta muito mais aos homens que os pássaros.

²¹⁵ BOURDIEU, Pierre. *Sobre o Estado*. São Paulo: Companhia das Letras, 2014, p. 490.

²¹⁶ O constitucionalismo refere-se ao movimento político, social e cultural que questiona as formas tradicionais de dominação política, nos planos político, filosófico e jurídico a partir da metade do século XVIII, ao mesmo tempo em que sugere uma nova maneira de ordenação e fundamentação do poder. Trata-se de uma técnica da liberdade, qualificada como jurídica, pela qual é assegurado aos cidadãos o exercício dos seus direitos individuais, ao mesmo tempo em que coloca o Estado na condição de não poder violá-los. Cf. MATTEUCCI, Nicola. *Organizzazione del potere e libertà: Storia del costituzionalismo moderno*. Bologna: il Mulino, 2016; FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzionalismo: percorsi della storia e tendenze attuali*. Roma, Bari: Laterza, 2009; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 53.

A passagem histórica da sociedade política medieval à estatalidade moderna no continente europeu é marcada, entre tantos elementos fundamentais, por transformações no modo de produção econômica, com o surgimento do capitalismo e a formação da subjetividade jurídica; nesse contexto, verifica-se também novas formas de legitimação do poder político e a eclosão de democracias representativas; tudo isso, até a conformação do que se entende atualmente como *Estado de Direito*²¹⁷.

A experiência do *Estado de Direito* – e sua posterior conformação em *Welfare State* – é muito distinta em cada comunidade histórica e geograficamente localizada, ainda que se adote a mesma categoria conceitual para fazer referência a essa forma específica de organização política. Em outras palavras, é certo que a experiência constitucional latino-americana não coincide com a aquela europeia. E, mesmo no interior do constitucionalismo europeu, por exemplo, é certo que a experiência constitucional alemã não coincide com a italiana, por assim dizer.

Cada experiência histórica possui peculiaridades que a caracterizam e que contribuem para a transformação uma da outra. Assim, ao fazer referência ao chamado Estado do Direito, não se ignora o inevitável grau de generalização que a expressão comporta, que, basicamente, expressa características típicas do exercício do poder político mediado pelo direito.

Nesse contexto, nas próximas páginas, não nos debruçaremos a fazer um excuroso histórico meramente descritivo da formação do Estado. Ao contrário: partimos da premissa de que o leitor desta tese conhece as bases da Teoria do Estado e da Constituição, o seu ambiente histórico de (con)formação – tanto do ponto de vista político-econômico quanto filosófico – e a evolução das suas categorias conceituais fundamentais, em diferentes locais do globo terrestre e em diferentes períodos históricos, permitindo-nos adentrar diretamente nos pontos nevrálgicos da (trans)formação do Estado e evidenciar, criticamente, similitudes e diferenças que servem a esta tese.

Assim, iniciaremos com a avaliação dos encontros e desencontros da experiência constitucional europeia, inglesa e estadunidense em comparação com aquela latino-americana e africana, procurando, num primeiro momento, desenhar um retrato do Estado e do Direito no Ocidente, evidenciando a transformação do papel do Estado moderno até sua conformação em Estado Social. Em seguida, focaremos nossa atenção na crise fiscal do Estado e os efeitos da globalização no Estado e na produção jurídica. Em seguida, avaliaremos a reconfiguração

²¹⁷ COUNCIL OF EUROPE. *Rule of Law*: Checklist. European Commission for Democracy through Law (Venice Commission). Adopted by the Venice Commission at its 106th Plenary Session (Venice, 11-12 March 2016). Strasbourg, COE, 2016.

conceitual da soberania e a eclosão de novas espacialidades para, finalmente, avaliar os desafios impostos à teoria do Estado e do Direito no século XXI.

2.1. A (trans)formação do Estado no constitucionalismo: encontros e desencontros da experiência constitucional europeia, inglesa e estadunidense

Como se sabe, Schmitt situa o início da história dos direitos fundamentais com as declarações formuladas pelos Estados americanos no século XVIII²¹⁸. Entretanto, muitos séculos antes da Revolução Americana, o constitucionalismo inglês já apresentava princípios de limitação do exercício do poder pelo direito (*rule of law*). Desde o século XIII, os ingleses exigem um processo equo e legalmente regulado para que o poder soberano possa limitar liberdades, o que demonstra a gradual transição inglesa da ordem medieval à ordem moderna das liberdades²¹⁹.

Marcada pela *Magna Carta* (1215), *Petition of Right* (1628) e *Bill of Rights* (1689), além das reformas eleitorais de 1832, atravessada pelas Revoluções Puritana e Gloriosa, a cultura inglesa, célebre no binômio *liberdade e propriedade*, estruturou suas instituições visando garantir esferas de liberdades civis, consubstanciadas na capacidade de agir sempre que ausente impedimentos ou obrigações.²²⁰

Com isso, os ingleses lançaram as bases para a forma de organização política que iria inspirar o Ocidente nos séculos seguintes, com fundamentos tão sólidos que prescindiu de constituição escrita – sendo a tributação um dos vetores primordiais desta configuração: desde 1215, por expressa disposição normativa, a exigência de tributos exige consentimento e proporcionalidade²²¹.

Se o constitucionalismo inglês é marcado por uma formação gradual, a mesma característica não é compartilhada pelo constitucionalismo francês, que buscou reconstruir a arquitetura do Estado *desde o começo*. Ou seja, podemos dizer que o constitucionalismo inglês não nasce em 1689 com o *Bill of Rights*; o constitucionalismo francês, todavia, nasce em 1789, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão²²². A Declaração dos

²¹⁸ SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 1992, p. 164.

²¹⁹ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Vol. 1. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 130.

²²⁰ FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003, p. 26-35.

²²¹ *Magna Carta* (1215): “No *scutage* or *aid* may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable *aid* may be levied. *Aids* from the city of London are to be treated similarly”. UCKMAR, V. *Principi comuni di Diritto Costituzionale Tributario*. Padova, CEDAM, 1999, p. 21.

²²² MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Vol. 1. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 124.

Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 representou o fim do *Ancien Régime*, constituído pela monarquia absolutista e pelos privilégios feudais. Foi, também, o primeiro elemento constitucional do novo regime político. Simbolizada pela queda da Bastilha, foi um processo radical de transformação política e social, divulgando, com pretensão universal, uma nova ideologia, fundada na Constituição, na separação dos poderes e nos direitos individuais.²²³

Para os constituintes franceses, confiar a garantia das liberdades à *história* significaria, em certa medida, aceitar que as práticas sociais e institucionais do *Ancien Régime* continuassem a exercer sua influência após a revolução. Por isso, o projeto revolucionário se estrutura em contraposição ao passado, a partir de uma sociedade civil unificada na vontade política constituinte e em dois princípios políticos-constitucionais: o indivíduo e a lei como expressão da soberania da nação.²²⁴

Ao instituir uma Constituição, realiza-se o ato mais amplo da decisão acerca do modo e da forma particular de existência, em que o povo se converte em nação e se faz consciente de sua existência política, como diz Schmitt, constituindo o *Estado burguês de Direito*, que impõe limites e controles ao exercício do poder soberano, conferindo ao Estado francês um novo modo de ser politicamente.²²⁵

Da análise das tradições que engendraram o constitucionalismo, há ainda outras peculiaridades a serem destacadas para os fins desta tese, derivadas de outras experiências constitucionais. O constitucionalismo francês apresenta uma dimensão contratualista que compreende o controle das decisões democráticas de uma certa maneira: ainda que fundada em tradição individualista, no plano jurídico, não é o indivíduo o titular do poder constituinte²²⁶. A lei, enquanto decisão política, é expressão da *vontade geral*.

Portanto, a legitimidade das decisões políticas se tornou institucional e fundamentalmente ligada às deliberações do Parlamento, instituição que mais se aproximaria da expressão de uma *vontade geral*, segundo essa tradição. Assim, ainda que a Revolução Francesa coincida cronologicamente com a Revolução Americana, por exemplo, e que ambas tenham bebido em fontes teóricas semelhantes, o constitucionalismo francês marca profundas diferenças também em relação à experiência estadunidense.

Diferentemente do que ocorria na Europa, onde ordens já constituídas demandavam

²²³ SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 1992. p. 166; Fioravanti, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 35-46.

²²⁴ FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 57-61.

²²⁵ SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 1992, p. 70-1; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: WMF, 2011, p. 110.

²²⁶ FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 63-4.

por reformas na concepção de soberania, a realidade estadunidense do século XVIII desconhecia um poder soberano que não estivesse estabelecido na Europa insular.²²⁷ Apesar de haver identificação nos direitos fundamentais reconhecidos, a Revolução Americana não possui o mesmo elemento de descontinuidade dos franceses, que responde a motivações, exigência e condicionamentos diferentes.²²⁸

O estatalismo estadunidense prescinde, ainda, da referência a um direito natural dos indivíduos anteriores ao direito posto pelo Estado. Não existe sociedade antes da submissão de todos à força imperativa e autorizadora do Estado ou, nas palavras de Fioravanti: “la *societas* de los individuos titulares de derechos nace *com el mismo Estado*, y sólo *a través* de su presencia fuerte y com autoridad”.²²⁹

Além disso, o *État legal* francês era eficaz no cumprimento do princípio da legalidade por parte da Administração, como bem assinalava Carré de Malberg, mas, ao mesmo tempo, era incapaz de compreender a *supremacia da constituição*, insensível à força normativa dos direitos e liberdades *declarados* na Declaração de 1789²³⁰ – característica que prosseguiu até meados do século XX. A Constituição Americana de 1787, desde a sua origem histórica, é oposta aos governantes que atuam em violação a ela.²³¹

Ou seja, à diferença dos franceses, que confiavam os direitos e liberdades à obra de um *legislador virtuoso*, representação do povo ou nação, os americanos desconfiavam das *virtudes* de todo legislador, cuja suspeita impõe a necessidade de se estabelecer limites efetivos, operativos e sólidos diante da irresistível tentação da tirania da maioria e sua insaciável voracidade, razão pela qual confia os direitos e liberdades à *Constituição*, uma norma considerada de ordem superior²³². Nesse plano, do momento em que soberania do Estado passou a coincidir com a soberania do ordenamento jurídico do próprio Estado, a soberania estatal só pode ser compreendida enquanto *soberania constitucional*²³³.

²²⁷ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: WMF, 2011. p. 115.

²²⁸ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Vol. 1. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 141; FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 78.

²²⁹ FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 50-3.

²³⁰ MALBERG, Carré de. *Contribution à la théorie générale de l'État*. Paris : Sirey, 1922, p. 490 ss.

²³¹ HAMILTON, Alexander; Jay, John; Madison, James. *The Federalist*. Cambridge: Harvard University Press, 2014.

²³² FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 46-9 e p. 83; JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em Tempos de Globalização*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 25-6.

²³³ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. p. 112-3.

2.2. Supremacia da Constituição e *Welfare State*: transformações da teoria democrática, de legitimação do poder político e do papel do Estado no século XX

A tradição dominante de pensamento jurídico ocidental parte da ideia de *supremacia da Constituição* como parâmetro de interpretação e, em última análise, elemento de contraposição a decisões políticas majoritárias. A Constituição adquiriu qualidade de norma jurídica, uma vez que limita o exercício do poder através da consagração de direitos fundamentais e estabelece um sistema de equilíbrio de poderes (*check and balances*). Com isso, todo o sistema normativo responde inevitavelmente a um parâmetro constitucional, cuja adequação é decidida, no Ocidente ao menos desde 1803, pela jurisdição constitucional.²³⁴

Novamente, aqui, a tributação foi um fator determinante para o desencadeamento dos eventos históricos. Com a guerra anglo-francesa, as despesas do governo inglês mais que dobraram, impondo-se sucessivos aumentos de impostos às colônias americanas. A revolta às imposições fiscais baseava-se na conhecida fórmula “no taxation without representation”, que passou a questionar a legitimidade de tais imposições com base em princípios do próprio constitucionalismo britânico²³⁵.

²³⁴ NAGEL, Robert. *Marbury v. Madison* and modern judicial review. *Wake Forest Law Review*, v. 38, p. 613-633, 2003; BILDER, Mary Sarah. Idea or practice: a brief historiography of judicial review. *Journal of Policy History*, v. 20, n. 1, p. 6-26, 2008; NELSON, William Edward. *Marbury v. Madison*: the origins and legacy of judicial review. Lawrence: University Press of Kansas, 2000; CLINTON, Robert. The supreme court before John Marshall. *Journal of Supreme Court History*, v. 27, n. 3, p. 222-239, nov. 2002; GRABER, Mark A. Establishing judicial review: Marbury and the judicial act of 1789. *Tulsa Law Review*, v. 38, n. 4, p. 609-650, 2003; HARRINGTON, Matthew. Judicial review before John Marshall. *The George Washington Law Review*, v. 72, p. 51-94, 2003; TATE, C. Neal; VALLINDER, Torbjorn (ed.). *The global expansion of judicial power*. New York: New York University Press, 1995. O surgimento do Estado constitucional ocorre somente após a criação de efetivos mecanismos de imposição da supremacia da Constituição a partir de formas de controle de constitucionalidade das leis. Segundo Sanchis: “[...] ahora conviene afirmar que no todo sistema jurídico dotado de un texto más o menos solemne llamado Constitución o Ley fundamental es un Estado constitucional. [...] cabe pensar en un Estado de Derecho estrictamente legislativo, como de hecho fue en lo fundamental el Estado liberal del siglo XIX, pero no en un Estado constitucional de absoluta e incondicionada supremacía de la ley. Por eso, es corriente leer que el rasgo definitorio del Estado constitucional es precisamente la existencia de un procedimiento efectivo de control de constitucionalidad de las leyes o, más ampliamente, de control sobre el poder en general.” SANCHÍS, Luis Prieto. *Ley, principios, derechos*. Madrid: Dykinson, 1998.

²³⁵ Revoltados com o *Sugar Act* (1764) e, especialmente, com o *Stamp Act* (1765), os delegados das colônias americanas consideravam ilegítima a imposição tributária. Sustentavam que os impostos cobrados dos colonos sem seu consentimento formal eram inconstitucionais, “*taxation without representation*” e um passo em direção ao “*despotism*” (*Declaration of Rights and Grievances* (1765)). In: William Samuel Johnson Papers, Manuscript Division, Library of Congress. October 19, 1765). O *Stamp Act Congress* (1765) defendia que os colonos possuíam os mesmos “*inherent rights and privileges of Englishmen*”; sustentava que: “*it is inseparably essential to the freedom of the people, and the undoubted right of Englishmen, that no taxes should be imposed on them but with their own consent, given personally or by their representatives*”. (1765 STAMP ACT CONGRESS, New York. In Green, Jonas. *Proceedings of the Congress at New-York*. Rare Book and Special Collections Division, Library of Congress. Annapolis, 1766, <<http://www.loc.gov/exhibits/magna-carta-muse-and-mentor/no-taxation-without-representation.html>>).

Com base nisso, vemos que o surgimento do constitucionalismo marcou um novo paradigma quanto à legitimação do poder político e a constitucionalização das liberdades, ainda que em distintas tradições culturais, cujos modelos teóricos apresentados até aqui (*historicista, individualista e estadalista*) não podem ser compreendidos dissociados um do outro.²³⁶ Em todas elas, vemos a consubstanciação dos anseios políticos da burguesia, do monopólio da produção das leis pelo aparato estatal e da consolidação da ideologia liberal, cuja vantagem e defeito estaria justamente na sua capacidade de construir categorias conceituais abstratas, amorfas e presumidamente universais.²³⁷

Nesse contexto, além de declarar direitos civis e políticos, os textos constitucionais do final do século XVIII eram eminentemente estatutos de organização dos poderes (estatais), num período que Julios-Campuzano denominou de “constitucionalismo frágil”²³⁸. A validade das normas jurídicas passa inevitavelmente pelo respeito procedimental imposto por tal estatuto. O papel do Estado, aquele momento, deveria ser o de garantir *negativamente* as liberdades, intervindo o mínimo possível nas relações sociais.²³⁹

Nesse contexto, leciona Fioravanti, a supremacia da lei ficava idealizada no dogma estatalista liberal da força irrestrita da lei, que se manifestava na onipotência e autonomia do legislador, representante da maioria, cujo poder submetia-se apenas às regras formais de validação normativa.²⁴⁰

Em meados do século XIX, como consequência, dentre tantos outros fatores, da

²³⁶ Nesse sentido, diz Fioravanti: “[...] tenemos una doctrina individualista y estatalista de las libertades, construida en clave antihistoricista (en la revolución francesa); una doctrina individualista e historicista, construida en clave antiestatalista (en la revolución americana); y, finalmente, una doctrina historicista y estatalista, construida en clave antiindividualista (en los juristas del Estado de derecho del siglo XIX)”. (FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 25). Canotilho alude a esse aspecto no trinômio *revelar, dizer e criar*: “[...] os ingleses compreendem o poder constituinte como um processo histórico de *revelação* da “constituição da Inglaterra”; os americanos *dizem* num texto escrito, produzido por um poder constituinte “*the fundamental and Paramount law of the nation*”; os franceses *criam* uma nova ordem jurídico-política através da “destruição” do antigo e da “construção do novo”, traçando a arquitectura da nova “cidade política” num texto escrito – a constituição. *Revelar, dizer e criar* uma constituição são os *modi operandi* das três experiências constitucionais”. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 68-9).

²³⁷ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Qual a função do Estado constitucional em um constitucionalismo transnacional? In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da Unisinos: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: Unisinos, 2012. p. 18.

²³⁸ “Ao se referir à fase em que a Constituição ficava “nas mãos do legislador, submetida ao mutante jogo das maiorias e ao sempre instável equilíbrio das coalizões e dos interesses das partes”. JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em Tempos de Globalização*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 13-7.

²³⁹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas*. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985, p. 295.

²⁴⁰ FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 128/129.

Revolução Industrial e da propagação das teses marxistas, tal paradigma jurídico começa a entrar em crise e o papel do Estado começa a sofrer novas exigências. Cada vez mais problemas privados passam a ser tidos como questões públicas, que exigem necessariamente *prestações positivas* do Estado e a eclosão de novos direitos. Um exemplo claro desse fenômeno foi a criação da Previdência.

O *Rechtsstaat* alemão, inicialmente caracterizado como “Estado da Razão” ou “estado limitado em nome da autodeterminação da pessoa”, era limitado à defesa da ordem e segurança pública e remetendo os domínios econômico e social para a liberdade individual e a liberdade de concorrência. Em outras palavras, as políticas definidoras do *Rechtsstaat* incluíam: uma administração do Estado baseada na lei (*Gesetzmäßigkeit der Verwaltung*), lei formal para restrição de direitos fundamentais (*Gesetzesvorbehalt*) e que todos os atos administrativos estivessem sujeitos à revisão judicial²⁴¹.

Em razão de o Estado perseguir seus fins somente dentro das formas e limites do direito, o *Rechtsstaat* deveria garantir aos cidadãos a certeza da sua liberdade jurídica, uma liberdade sempre concedida pelo Estado até que, em 1883, diante das circunstâncias históricas vividas pela Prússia da época, se instaura o primeiro sistema de seguridade social com Otto Von Bismarck²⁴².

Não significa que antes desse período não havia atos normativos dirigidos à redução de desigualdades ou assistência aos desamparados. Recordar-se, nesse sentido, o *Poor Relief Act*, da Inglaterra de 1601, que, por meio de contribuição obrigatória, visava prestar auxílio aos indigentes – para ficarmos apenas neste. O fenômeno importante que ocorre em meados do século XIX e início do século XX e que aqui se quer dar relevo é a verdadeira mudança paradigmática do papel do Estado – do Estado Liberal para o Estado Social, inclusive com a eclosão de organizações internacionais com tais propósitos.

²⁴¹ MATTEUCCI, Nicola. *Organizzazione del potere e libertà*. Storia del costituzionalismo moderno. Bologna, Il Mulino, 2016; e TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Qual a função do Estado constitucional em um constitucionalismo transnacional? In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da Unisinos: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: Unisinos, 2012. p. 14.

²⁴² Em 1871, foi criada na Alemanha uma lei que responsabilizava os industriais em caso de culpa. Na Grã-Bretanha e na França, em 1897 e 1898, respectivamente, foram criadas leis semelhantes. Ainda na Alemanha, em 1883, surgiu a primeira lei sobre o seguro doença, tornando-o obrigatório para operários da indústria com rendimento anual de até dois mil marcos, sendo integrado por dois terços de contribuições dos empregados e um terço de contribuições dos empregadores. Em 1884, passa a existir a lei de acidentes de trabalho, pela qual os empregadores deveriam se unir em caixas corporativas para fazer frente aos casos de invalidez permanente decorrentes de acidentes do trabalho. Já em 1889, é criada a lei de aposentadoria e invalidez, custeada igualmente por ambas as partes da relação de trabalho. ROSANVALLON, Pierre. *A Crise do Estado-Providência*. Goiânia: UFG; Brasília: UnB, 1997, p. 128.

O Estado passa a ser garantidor de qualidade de vida, de padrões mínimos de renda, alimentação, habitação, saúde e educação – como direito, não como caridade. “Gestor da economia da grande família pública”, nos termos de Matteucci, o Estado é convidado a levar em conta a relação entre receita e despesa, entre arrecadação tributária e políticas públicas, almeja-se uma “Constituição fiscal para impedir uma excessiva apropriação pública dos rendimentos, para se obter um balanço equilibrado, para combater a inflação, uma Constituição fiscal que prescreva amiúde, em tais matérias, a necessidade de maiorias qualificadas”.²⁴³ A partir de então, tais direitos passam a integrar o rol taxativo de direitos fundamentais.

Se a primeira fase do Estado moderno fora uma ode à liberdade individual, no início do século XX, exige-se do Estado ações efetivas na instituição e garantia de direitos não somente individuais, mas também da coletividade. Nesse sentido, os textos constitucionais que se seguiram à Revolução Russa e ao Fim da Primeira Guerra Mundial passaram a compreender a concepção do fenômeno constitucional como um movimento destinado a tutelar direitos individuais e coletivos, a exemplo da Constituição de Weimar de 1919, da Constituição da Rússia de 1918, da Constituição da Áustria de 1920 e da Constituição da URSS de 1936. A doutrina do constitucionalismo, portanto, não pode mais ser apenas *a doutrina do governo limitado*, como assinala Fioravanti; é também *doutrina dos deveres do governo*.²⁴⁴

Assim, se no processo histórico da constituição moderna, desde o século XVIII, somente eram designadas como Constituições aquelas que correspondiam às demandas de liberdade burguesa e continham certas garantias de dita liberdade, como refere Schmitt²⁴⁵, a partir do século XX, há verdadeira ressignificação da Constituição de modo a torná-la simbiótica com a própria compreensão de Direito. A redefinição da Constituição no âmbito do Estado de Direito é a maior contribuição que o Estado Social fez para a Teoria Constitucional do século XX.²⁴⁶ Por isso, Canotilho dirá que o Estado Constitucional é maior que Estado de Direito²⁴⁷.

²⁴³ MATTEUCCI, Nicola. Constitucionalismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; Pasquino, Gianfranco (Orgs.). *Dicionário de política*. 5. ed. Brasília : Universidade de Brasília, 2000. 1 v. p. 256.

²⁴⁴ FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales*: apuntes de historia de las constituciones. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 131.

²⁴⁵ SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 1992. p. 59.

²⁴⁶ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Qual a função do Estado constitucional em um constitucionalismo transnacional? In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da Unisinos: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: Unisinos, 2012. p. 16.

²⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 100.

A partir dessa virada paradigmática, em consagração ao princípio da *supremacia constitucional*, o Direito só pode ser lido à luz da Constituição, entendida enquanto *norma fundamental de garantia (costituzione-garanzia)*, de um lado, e *norma diretiva fundamental (costituzione-indirizzo)*, de outro²⁴⁸. Além da eclosão de normas programáticas, verifica-se também, nesse contexto, a eclosão de Cortes Constitucionais, *Guardiãs da Constituição*, intérpretes oficiais do texto constitucional.

Ou seja, a legitimidade democrática das decisões políticas e a validade das normas jurídicas, outrora fundadas no princípio majoritário, respondem agora a um parâmetro contramajoritário, cujos contornos são definidos pela jurisdição constitucional²⁴⁹. São essas as características do Estado e das Constituições europeias da segunda metade do século XX.

2.3. O constitucionalismo no Novo Mundo: a experiência constitucional latino-americana

Embora os países latino-americanos e africanos também estejam inseridos no âmbito do fenômeno do *constitucionalismo*, cuja evolução foi retratada sinteticamente acima, a experiência do *Welfare State* ficou longe de ser concluída nesses países, onde há nítida contradição entre a realidade social e o texto constitucional. Do ponto de vista europeu, não é incorreto afirmar que a modernidade nos países latino-americanos e africanos é tardia e arcaica²⁵⁰. De salientar que até mesmo os postulados da mera legalidade formal-burguesa nunca foram fielmente cumpridos²⁵¹.

²⁴⁸ FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 129; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 242.

²⁴⁹ HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Centro Estud. Constitucionales, 1992. p. 34. HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da constituição – contribuição para a interpretação pluralista e ‘procedimental’ da constituição*. Porto Alegre: Fabris, 1997. p. 13

²⁵⁰ Ao fazer essa constatação, não ignoro que o projeto da modernidade é eurocêntrico e eminentemente colonial. Nesse sentido, ver: QUIJANO, Aníbal. Coloniality and Modernity/Rationality, *Cultural Studies*, Vol. 21, Num. 2, 2007, pp. 168-178; MIGNOLO, W. D. El pensamiento decolonial: desprendimiento y apertura. Un manifiesto. In Gómez, S. C.; Grosfoguel, R. (Orgs.), *El giro decolonial: reflexiones para una diversidad epistémica más allá del capitalismo global*. Bogotá: Siglo del Hombre Editores, Universidad Central, Instituto de Estudios Sociales Contemporáneos y Pontificia Universidad Javeriana, Instituto Pensar, 2007, pp. 25-46; INSTITUTO HUMANITAS UNISINOS. *Revista do Instituto Humanitas Unisinos*, nº 431, Pós-colonialismo e pensamento descolonial. A construção de um mundo plural, São Leopoldo, Ano XIII Unisinos, nov. 2013. Disponível em: <http://www.ihuonline.unisinos.br/media/pdf/IHUOnlineEdicao431.pdf>. Acesso em: 10.04.2014; e *Cahiers des Amériques latines*, Vol. 62, Dossier. Philosophie de la libération et tournant décolonial, Paris, IHEAL Éditions, 2009/3, pp. 1-160.

²⁵¹ No caso brasileiro: “trouxemos de terras estranhas um sistema complexo e acabado de preceitos, sem saber até que ponto se ajustava às condições da vida brasileira e sem cogitar das mudanças que tais condições lhe imporiam (...). A democracia no Brasil foi sempre um lamentável mal entendido. Uma aristocracia rural e semifeudal importou-a e tratou de acomodá-la, onde fosse possível, aos seus direitos ou privilégios, os mesmos privilégios que tinham sido, no Velho Mundo, o alvo das lutas da burguesia contra os aristocratas. E

O constitucionalismo latino-americano, segundo Gargarella, pode ser estudado a partir de cinco períodos históricos fundamentais: (i) o primeiro constitucionalismo latino-americano (1810-1850), caracterizado pelas declarações de independência; (ii) o segundo período marca a consolidação do constitucionalismo pós-colonial (1850-1900), caracterizado pelo pacto entre liberais e conservadores no período fundacional, quando foram aprovadas as principais constituições da região; (iii) o terceiro período marca a crise do modelo de constitucionalismo pós-colonial, sob influência do positivismo e de ruptura com a velha ordem constitucional; (iv) o quarto período marca a formação do constitucionalismo social e a reformulação do papel do Estado (*Welfare State*), que se inicia com a crise de 1930 até meados do século XX, com uma preocupação sobretudo dirigida aos trabalhadores e à seguridade social; (v) o quinto período refere-se ao novo constitucionalismo latino-americano, relacionado às últimas e importantes reformas constitucionais do continente pós-experiências autoritárias, que conjuga os direitos fundamentais formalmente conquistados até aquela data com características culturais locais, ainda que sejam modestas as previsões quanto à democratização da organização política²⁵².

Subjacentes a cada uma dessas fases, três posturas forjaram tais projetos constitucionais, agrupando forças político-econômicas. Trata-se de uma postura dita: (i) *conservadora*, derivada especialmente da influência política da religião cristã, considerada restritiva e elitista; (ii) *republicana*, ainda que considerada utópica; (iii) *liberal*, que supostamente tutelaria direitos civis e políticos, mas, na prática, está disposta a fixar restrições severas frente a uma política majoritária²⁵³. São as diferentes fusões, mesclas e acordos entre essas três correntes que caracterizariam o constitucionalismo latino-americano, ainda que por vertentes muito variadas, acompanhadas de divergências sobre a interpretação do passado colonial e do seu legado.

O século XX, especialmente entre 1930 e 1980, marca a ascensão da massa trabalhadora na política institucional, com a incorporação de direitos sociais nos textos

assim puderam incorporar à situação tradicional, ao menos como fachada ou decoração externa, alguns lemas que pareciam adequados para a época e eram exaltados nos livros e discursos” (HOLANDA, Sergio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 4 ed. Brasília: UNB Editora, 1963, p. 153). Nesse sentido, ver: FAORO, Raymundo. A aventura liberal numa ordem patrimonialista. *Revista USP*, São Paulo, n. 17, p. 14-29, 1993; Faoro, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001. STRECK, Lenio Luiz; LIMA, Danilo Pereira. “Liberalismo à Moda Brasileira: o Velho Problema do Capitalismo Politicamente Orientado”, In *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza, ano 14, n. 18, p.207-228, jan./jun. 2016, disponível em: doi:10.12662/2447-6641oj.v14i18.p207-228.2016.

²⁵² GARGARELLA, Roberto. *Latin American Constitutionalism, 1810-2010: The Engine Room of the Constitution*. New York and Oxford: Oxford University Press, 2013.

²⁵³ GARGARELLA, Roberto. *Latin American Constitutionalism, 1810-2010: The Engine Room of the Constitution*. New York and Oxford: Oxford University Press, 2013.

constitucionais. Os eventos históricos que se sucederam à crise de 29 marcam a implosão da ordem neocolonial, exigindo-se a alteração do papel do Estado, daquele que proclama a neutralidade para um Estado abertamente intervencionista, controlador das bases de produção e da distribuição de riquezas. Com as guerras em território europeu, a economia latino-americana se consolida na exportação de alimentos e *commodities* e o mercado interno passa a à paulatina industrialização e urbanização, que inevitavelmente afetou a organização da vida pública.

No plano constitucional, a Constituição do México de 1917 – a primeira do mundo a prever expressamente direitos sociais – e suas relações políticas aparecem como uma alternativa possível à crise. Não à toa, Anderson assevera que: “o século XX começou com a revolução mexicana”.²⁵⁴ Diante das limitações dos velhos pactos constitucionais, os líderes do pacto liberal-conservador se viram diante da necessidade de incluir demandas sociais para corrigir as distorções socioeconômicas e acalmar descontentamentos: *foi, assim, que o constitucionalismo se mostrou social em matéria de direitos e conservador em matéria de organização do poder*²⁵⁵.

Como resposta a tais eventos, a experiência latino-americana encontrou cinco *saídas*:

(i) a *saída autoritária*, em que se buscou reinstalar o velho modelo de ordem e progresso, na qual o Golpe de Estado foi para o século XX a tradução política do que foi o modelo conservador para o século XIX. Na Argentina, em 1930, o General Urriburu depôs Yrigoyen. No Brasil, o general Augusto Tasso Fragoso derrocou Washington Luís e entregou o poder a Getúlio Vargas. No Uruguai, Gabriel Terra iniciou uma ditadura antiliberal e antiprogressista. No Peru, Augusto Leguia instalou um governo militar. Na Venezuela, Juan Vicente Gómez e depois Pérez Jiménez fizeram o mesmo. Na Colômbia, Rojas Pinilla, No Peru, Odría. Nesse contexto, se o propósito inicial do movimento constitucionalista na Europa era a limitação da autoridade soberana do monarca, na América aparece com arranjos que conduzem à limitação da soberania popular.

²⁵⁴ ANDERSON, Perry. A batalha das ideias na construção de alternativas. In: BORON, Atilio (Org.). *Nova Hegemonia Mundial. Alternativas de mudanças e movimentos sociais*. XXI Assembleia Geral do CLACSO e III Conferência Latino-Americana e Caribenha de Ciências Sociais, 27 a 31 de outubro de 2003. Palácio das Convenções, Havana, Cuba. Buenos Aires, CLACSO, 2004. Disponível em: <http://biblioteca.clacso.edu.ar/ar/libros/hegemo/pt/nova.htm>, p. 5.

²⁵⁵ GARGARELLA, Roberto. *Crisis de la representación política*. México: Fontamara, 2002. No México, vivenciou-se uma experiência singular. O PRI tornou-se hegemônico e foi virtualmente o partido único nacional pelos esforços de Lázaro Cárdenas criando ramos relacionados as confederações de trabalhadores, camponeses, burocracias e até, em 1946, o ramo militar. A UNAM ganhou autonomia e se expandiu. Os protestos por reformas substantivas aumentaram até que na “noite de Tlatelolco de 2 de outubro de 1968” o massacre de estudantes da oposição marcou o fim da hegemonia do PRI e o início de sucessivas reformas: (i) informação de 1977; (ii) trabalho de 1978; (iii) moradia de 1983; (iv) não discriminação de 2001; (v) grupos indígenas de 2001; (vi) pena de morte de 2005.

(ii) a *saída reformista*, reagindo a governos autoritários, modera-se o presidencialismo e se introduz direitos sociais. A saída reformista envolve regimes com um novo tipo de constitucionalismo híbrido. A experiência social democrática. O México é o exemplo. Mas depois vários outros países introduziram mudanças. Quanto à atenuação do presidencialismo, por ex., censura legislativa de direitos de governo (Guatemala de 1945, art. 146 e ss), formas de interpretação e censura legislativa aos ministros de governo (Costa Rica de 1949, art. 121, inc 27) e formas de censura parlamentar com capacidade do Executivo dissolver as Câmaras (Uruguai de 1942, art. 136). Quanto à incorporação de cláusulas sociais, verifica-se a Constituição da Costa Rica, a Constituição do Brasil de 1946, a Constituição de Cuba de 1940, a Constituição do Uruguai de 1942, a Constituição Cubana de 1940, a Constituição da Bolívia de 1939 e a Constituição do Chile de 1925.

(iii) a *saída populista*, tem como exemplos Perón na Argentina e Vargas no Brasil. Ambos procuram garantir desenvolvimento com paz social através de acordos com classes sociais contrapostas. Com Vargas, o constitucionalismo social veio nas mãos de um presidencialismo forte. Com Peron, foram reforçados os contatos com o sindicalismo e ajudou a sancionar leis favoráveis aos trabalhadores.

(iv) a *saída do pacto democrático excludente* foi a estratégia da Colômbia e da Venezuela, que respondem com membros da elite garantindo estabilidade política repartindo o poder, mas buscando desenvolvimento econômico pacífico excluindo as forças de esquerda.

(v) a *saída socialista*, ilustrada por Cuba, Chile e Nicarágua, que invertiam as condições de 1880, assegurando o triunfo dos politicamente excluídos e economicamente marginalizados. No Chile, a experiência do governo da Unidade popular é muito diferente do castrismo de Cuba. Chegou ao poder por eleições limpas e pela influência dos EUA, envolta por suspeitas de conspirações próprias da Guerra fria até por conta da Guerra Fria. Salvador Allende enfrenta nos passos socialistas os princípios jurídicos fundamentais direta ou indiretamente, especialmente a propriedade. A tensão foi tanta que foi forçado a firmar o Estatuto de garantias constitucionais que organizavam as liberdades e direitos básicos existentes. Dentre as medidas estavam, a estatização de empresas, reforma agrária e a nacionalização do cobre. Foram tensas as relações entre o Executivo e o Congresso até que Augusto Pinochet pôs fim a inédita experiência de um governo socialista, eleito pelo sufrágio popular, por meio de um golpe de estado²⁵⁶.

As complexidades desse modelo que inclui instituições provenientes de uma

²⁵⁶ GARGARELLA, Roberto. *Latin American Constitutionalism, 1810-2010: The Engine Room of the Constitution*. New York and Oxford: Oxford University Press, 2013.

concepção de tipo radical em uma Constituição liberal-conservadora envolvem: (i) o impacto interno das inserções, com, por exemplo, mudanças na estrutura de governo como a transferência de poderes para o Judiciário; (ii) as dificuldades de tradução constitucional dos institutos, relacionadas o esforço especial exigido para o transplante das instituições; e (iii) a existência de “cláusulas dormidas” que refletem as dificuldades de pôr em andamento o conjunto de direitos aspiracionais para não transformar a Constituição em uma “mera poesia”.

Visando implementar parâmetros de descolonização e reaproximação das características originárias dos povos latinos, representados na formação de um Estado Plurinacional, a fase mais recente do constitucionalismo na América Latina vem sendo chamada de “novo constitucionalismo latino-americano”²⁵⁷, ilustradas pelas reformas constitucionais da Colômbia, Venezuela, Equador e Bolívia, caracterizadas pelo esforço na redução das desigualdades, a constitucionalização de direitos indígenas ou povos originários e por um Poder Executivo *hiperpresidencial*²⁵⁸.

Na Venezuela, a Constituição de 1999 prevê uma participação popular, mas preserva amplos poderes e campo de ação para o Poder Executivo. O mandato presidencial passou de cinco para seis anos, a reeleição se tornou possível e as hipóteses de estado de exceção foram ampliadas. Além disso, o Presidente passou a poder de dissolver a Assembleia Legislativa e a

²⁵⁷ GARGARELLA, Roberto; COURTIS, Christian. *El nuevo constitucionalismo latinoamericano: promesas e interrogantes*. CEPAL – Serie Políticas Sociales. Santiago: Naciones Unidas, 2009; PASTOR, Roberto Viciano (Org.). *Estudios sobre el nuevo Constitucionalismo Latinoamericano*. Valência, Tirant Lo Blanch, 2012; LANDER, Edgardo (org). *Colección Sur Sur*. Buenos Aires, Clacso, 2005, pp. 107-130; GARAVITO, César Rodríguez (Coord.). *El Derecho en América Latina: un mapa para el pensamiento jurídico del siglo XXI*. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2011; CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo(s)*. 4 ed. Madrid: Trotta, 2009; GARGARELLA, Roberto. *Latin American Constitutionalism, 1810-2010: The Engine Room of the Constitution*. New York and Oxford: Oxford University Press, 2013; SANTOS, Boaventura de Sousa; MENESES, Maria Paula (Orgs.). *Epistemologias do Sul*. Coimbra: Almedina, 2010; BALDI, Cesar Augusto (org). *Aprender desde o Sur: novas constitucionalidades, pluralismo jurídico e plurinacionalidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2015; DUSSEL, Enrique. *1492: o encobrimento do outro: a origem do mito da modernidade*. Conferências de Frankfurt. Trad. Jaime A. Clasen. Petrópolis: Vozes, 1993; DUSSEL, Enrique. *Meditações anto-cartesianas sobre a origem do anti-discurso filosófico da modernidade*. In: SANTOS, Boaventura de Sousa; MENESES, Maria Paula (Orgs.). *Epistemologias do Sul*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 305 e ss.; BRAGATO, F. F.; FERNANDES, K. M. Da colonialidade do poder à descolonialidade como horizonte de afirmação dos direitos humanos no âmbito do constitucionalismo latino-americano. In: BRANDÃO, Clarissa; BELLO, Enzo. (Org.). *Direitos Humanos e Cidadania no Constitucionalismo Latino-americano*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 31-58; BRANDÃO, Pedro Augusto Domingues Miranda. *O novo constitucionalismo pluralista latino-americano*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015; WOLKMER, Antonio Carlos; FAGUNDES, Lucas Machado. Tendências contemporâneas do constitucionalismo latino-americano: Estado plurinacional e pluralismo jurídico, In: *Pensar*, Fortaleza, v. 16, n. 2, p. 371-408, jul./dez. 2011. Disponível em: Doi: 10.5020/2317-2150.2011.v16n2p371.

²⁵⁸ NINO, Carlos Santiago. *Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 1992; HERNÁNDEZ, Antonio. A Tres Lustrós de la Reforma Constitucional de 1994. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Vol. 60, 254, 2010. p. 186; SCHLESINGER Jr., Arthur. *The Imperial Presidency*. New York: The Mariner Books, 2004.

editar decreto-lei sobre qualquer assunto²⁵⁹.

No Equador, a Constituição de 2008 revela-se avançada na parte dogmática, mas retrógrada na parte orgânica. Prevê direitos para as populações indígenas e camponesas, por exemplo; procura inovar ao prever um “Poder Cidadão”, função eleitoral e participação popular. Contudo, a prática constitucional, atravessada por um hiperpresidencialismo, acabou por não fortalecer ou concretizar suas cláusulas participativas²⁶⁰.

A Constituição da Bolívia de 2009 também empreende avanços significativos nas questões indígenas, como os avanços mais importantes do novo constitucionalismo latino-americano. Contudo, o autor faz uma ressalva, o autor diz que tal iniciativa também foi conflitiva, na medida em que levou ao questionamento da organização e distribuição de poderes existentes²⁶¹.

De forma panorâmica, portanto, o constitucionalismo latino-americano pode ser descrito como vocacionado à importação de direito estrangeiro, com formas de presidencialismo mais extremas que o modelo original estadunidense (*hiperpresidencialismo*), com delicada e intrincada relação entre Estado e religião, tencionado pela democracia representativa majoritária e pelas demandas decorrentes das desigualdades, do pluralismo e do multiculturalismo. São essas peculiaridades e contradições que levam a dizer que as constituições latino-americanas possuem uma dogmática muito avançada, limitada por uma *sala de máquinas enferrujada*²⁶².

Na América Latina, o processo de independência seguido da implantação do constitucionalismo liberal do século XIX contribuiu para o que Quijano chama de “nó histórico da América Latina”: o desencontro entre nação, identidade e democracia, isso porque a construção das nações latino-americanas constituiu seu povo através da fórmula genérica “cidadão” e, por trás, desse tratamento supostamente igualitário “todos os cidadãos” ficaram excluídos os indígenas, os negros e as mulheres. Daí que, na atualidade, o Estado-nação latino-americano vê suas estruturas abaladas nas demandas de identidade dos

²⁵⁹ LEGALE, Siddharta. O Tribunal Supremo de Justiça da Venezuela e os males de origem do novo constitucionalismo latino-americano. In: BRANDÃO, Rodrigo. (Org.). *Cortes Constitucionais e Supremas Cortes*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 100-130.

²⁶⁰ LEGALE, Siddharta. A Corte Constitucional do Equador e as veias abertas do novo constitucionalismo latino-americano. In: Rodrigo Brandão. (Org.). *Cortes Constitucionais e Supremas Cortes*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 130-160.

²⁶¹ LEGALE, Siddharta. O Tribunal Constitucional Plurinacional da Bolívia e as veias abertas do novo constitucionalismo latino-americano (II). *Cortes Constitucionais e Supremas Cortes*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 180-210.

²⁶² GARGARELLA, Roberto. *Latin American Constitutionalism, 1810-2010: The Engine Room of the Constitution*. New York and Oxford: Oxford University Press, 2013.

movimentos indígenas e suas reivindicações de plurinacionalidade e diálogo intercultural²⁶³.

2.4. Constituição sem constitucionalismo: a experiência constitucional africana

Na África, a imposição do direito de tradição europeia (*civil law* e *common law*) é uma decorrência do processo de colonização do continente. A principal função do Estado colonial era a manutenção da lei e da ordem para facilitar a exploração de recursos e, nesse sentido, o colonizador utilizava instrumentos jurídicos próprios para ordenar e submeter a população local.

A construção de um Estado na África pelos europeus dependia da concretização de algumas variáveis que permitissem a consolidação do poder à distância, como os custos para manter a extensão do poder, o estabelecimento de fronteiras e a fundação de um sistema estatal, o que foi feito a partir da divisão arbitrária do continente (Conferência de Berlim).

Além de tais variáveis, como forma de ampliar a abrangência territorial do domínio político europeu, criou-se um sistema de governo indireto, com a distribuição de poder entre as autoridades tradicionais e representações de dirigentes locais, como forma de assegurar o controle administrativo²⁶⁴.

Nesse sentido, as sociedades africanas nunca vivenciaram o desenvolvimento doméstico dos *direitos humanos* aos moldes europeus²⁶⁵. Quando esses direitos foram engendrados na Europa Ocidental e na América do Norte, os países africanos sequer eram organizados como Estados, com ordem constitucional e instituições relacionadas²⁶⁶, estando distantes alguns séculos da compreensão clássica de Constituição como aquela consubstanciada no art. 16 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. É dizer: “*todo en Africa es diferente de Europa: la substancia de los días, como la de los seres y de las cosas*”²⁶⁷.

Com a independência dos Estados africanos nos anos 60, vemos a eclosão das constituições pós-coloniais, marcadas por expressões de independência e rechaço à

²⁶³ QUIJANO, Anibal. Dom Quixote e os moinhos de vento na América Latina. In: *Estudos Avançados*, Vol. 19, Num. 55, Dossiê América Latina, São Paulo, USP, 2005, pp. 9-31.

²⁶⁴ HERBST, Jeffrey. *States and power in Africa: comparative lessons in authority and control*. Princeton: Princeton University Press, 1992, p. 35-58.

²⁶⁵ MAMDANI, Mahmood. The social basis of constitutionalism in Africa. In: *The Journal of Modern African Studies*, vol. 28, nº 3, 1999, pp. 359-374.

²⁶⁶ AN-NA'IM, Abdullahi Ahmed. *Human rights under African constitutions: realizing the promise for ourselves*. Philadelphia: University of Pennsylvania, 2002, p. 9.

²⁶⁷ LIONS, Monique. Tendencias específicas de la democracia africana, In *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año 1, Núm. 1, p. 325-349, enero-abril de 1968, Disponível em: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3497/17.pdf>, p. 331.

dominação estrangeira²⁶⁸, na linha que proclama a Declaração sobre a Concessão da Independência aos Países e Povos Coloniais (1960). Essa afirmação de independência e soberania refletia também a preocupação de reforçar a unidade nacional; em muitos casos, com esforço para cultivar na população a ideia de que elas integravam a mesma nação, mesmo que se reunisse dentro das próprias fronteiras grupos étnicos numerosos, diferentes e rivais, como na Costa de Marfim, Gana, Madagascar, Mauritânia, Chade e Togo.

Em diversas ocasiões, os textos constitucionais são acusados de serem justamente os responsáveis pelas crises que sacudiram a África²⁶⁹, uma vez que não lidaram com o problema da definição de fronteiras artificiais e da coexistência de grupos étnicos rivais²⁷⁰. Assim, o regime político imposto foi de inspiração autoritária, com vistas a edificar o Estado, doutrinar as massas e melhorar seu padrão de vida, suprimir o marco tribal e as “micronações”, eliminar as rivalidades regionais e realizar a unidade nacional, isto é, “transformar el universo de la tribu en un conjunto de Estados Modernos”²⁷¹.

Por essa razão, muitos sustentam que a África vive a experiência de uma *constituição sem constitucionalismo*²⁷². Ou seja, ainda que todos os governos apresentem constituições, eles não seriam necessariamente *governos constitucionais*, o que supostamente explicaria a facilidade com que muitos governos pós-coloniais africanos usaram as Constituições para legitimar um governo autoritário.²⁷³

²⁶⁸ Verifica-se comumente expressões como: “*We, the representatives of the Tunisian people [...] proclaim the will of this people, who freed themselves from foreign domination thanks to their strong cohesion and their fight against tyranny, exploitation and regression*” (Constituição da Tunísia de 1959, Preâmbulo).

²⁶⁹ GAUDUSSON, Jean du Bois de. Defesa e ilustración del constitucionalismo en África: después de quince años de práctica del poder. *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l’honneur de Louis Favoreu. Dalloz, 2007 (versão traduzida por Laura Ospina Mejía, disponível em: <http://www.lavozdelderecho.com/files/TRADUCCI%D3N%20FRANCES.pdf>, p. 8 e ss.

²⁷⁰ Apesar das divergências existentes na Conferência de Addis Abeba, em 1963, a Organização da Unidade Africana (OUA) manteve as fronteiras herdadas do colonialismo, diante da falta de outros parâmetros para delimitação dos novos Estados.

²⁷¹ LIONS, Monique. Tendencias específicas de la democracia africana, In *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año 1, Núm. 1, p. 325-349, enero-abril de 1968, Disponível em: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3497/17.pdf>, p. 331.

²⁷² OLASUNKANMI, A. Constitution without constitutionalism: interrogating the Africa experience. *Art Human Open*, ACC J., 2018, Vol. 2, n. 5, pp. 272-276. DOI: 10.15406/ahoaj.2018.02.00069, p. 276.

²⁷³ MBONDENYI, Morris Kiwinda; Ojienda, Tom. Introduction to and overview of constitutionalism and democratic governance in Africa. In: MBONDENYI, Morris Kiwinda; OJIENDA, Tom. *Constitutionalism and Democratic Governance in Africa: Contemporary Perspectives from Sub-Saharan Africa*. South Africa: Pretoria University Law Press, 2013, p. 3. Aduz Olasunkanmi: “Instances of constitution without constitutionalism can be seen in some African states. The former Apartheid regime of South Africa had a constitution without constitutionalism. Also, General Sani Abacha of Nigeria, Idi Amin of Uganda, Jeane Bedel Bokassa of the Central Africa Empire (now Republic), Marcias Nguema of Equatorial Guinea as well as Gnassingbe Eyadema of Togo had constitutions in one form or the other. But as we all know, these so-called constitutions were devoid of constitutionalism. More importantly, though some of them could be claimed to be legal documents, they were certainly not legitimate. In fact, the so-called constitutions were instruments for terrorizing the poor and the weak, legitimating corruption and privatization of the state, and rationalizing the suffocating of civil society and subservient relationships with imperialism”.

Durante esse período, os Estados independentes conviviam com regimes de partidos únicos e a conseqüente violência das tentativas de reconstituição da oposição, justificados, não raras vezes, como *etapa necessária para o desenvolvimento africano*²⁷⁴.

Outra característica desse período foi o abandono do parlamentarismo e a adoção do presidencialismo, ou melhor: “*la interpretación africana de este régimen político*”, como observa Lions, com a transposição da figura do “chefe da tribo” ao plano nacional, condicionando o comportamento político da maioria dos africanos: “designado pelos antepassados, o chefe encarna, detém e exerce os poderes mais amplos de governo, *lato sensu*, e, ele, no interesse exclusivo da coletividade, conforme prescrevem os mandamentos ancestrais”²⁷⁵.

Lions resgata o seguinte episódio, contado por Lacouture e Baumier, para ilustrar a importância que os *césares africanos* atribuíam ao plebiscito: a Constituição de Marrocos, promulgada em 12 de dezembro de 1962, estipula, em seu artigo 20, que: “A Coroa marroquina e seus direitos constitucionais são hereditários”. Em fevereiro de 1961, com a morte do Rei Mohammed V, a Coroa passou para seu filho Hassan II. O Ministro de Informação jerifano concedeu uma entrevista a alguns periódicos europeus e, ao mencionar a um deles sobre a eventualidade de uma consulta popular, replicou: “Eleições? Para quê? Por acaso você não as presenciou ontem, quando o povo inteiro aclamou o seu soberano? Na verdade, que necessidade então haveria de outra consulta?”²⁷⁶.

Conforme se verifica, a independência dos países africanos foi tardia e controlada. As metrópoles se anteciparam ao amadurecimento dos protestos e administraram o processo de independência das colônias: a administração tornava-se paulatinamente africanizada e assessorada por técnicos europeus, enquanto a autonomia política era concedida

(OLASUNKANMI, A. Constitution without constitutionalism: interrogating the Africa experience. *Art Human Open Acc J.* 2018;2(5):272-276. DOI: 10.15406/ahoaj.2018.02.00069, p. 272).

²⁷⁴ BOKA, Emest. Presidente da Suprema Corte de Costa de Marfim. In *Le Monde*, Editorial, núm. 734, Paris, 8-14 de noviembre de 1962.

²⁷⁵ “Depositario de la sabiduría de los antepasados, el jefe tribal recibe de éstos y solamente de éstos, el mandato de organizar, dirigir y proteger la vida de todos los miembros de la tribu; su autoridad es pues absoluta e indiscutible, por ser verdaderamente sagrada (puesto que representa a todos los antepasados), a la par que se ejerce en todos los dominios de la vida: religioso, político, social, económico, militar, etcétera. Esta misma imagen, transpuesta en el plan nacional, condiciona ahora el comportamiento político de la mayoría de los africanos”. (LIONS, Monique. Tendencias específicas de la democracia africana, In *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año 1, Núm. 1, p. 325-349, enero-abril de 1968, Disponível em: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3497/17.pdf>., p. 338-9)

²⁷⁶ LACOUTURE, Jean ; BAUMIER, Jean. *Le Poids du Tiers Monde*. Paris, Arthaud, 1962, p. 176 apud Lions, Monique. Tendencias específicas de la democracia africana, In *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año 1, Núm. 1, p. 325-349, enero-abril de 1968, Disponível em: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3497/17.pdf>, p. 332.

paulatinamente a uma burguesia nativa previamente cooptada²⁷⁷.

Contudo, o continente africano teve que confrontar um processo de independência que buscava rechaçar a presença simbólica do colonizador ao mesmo tempo em que necessitava urgentemente de ajuda estrangeira. Em razão disso, os estados africanos independentes se viram diante da sobrevivência deliberada e contínua do sistema colonial, transformando-se em vítimas de formas políticas, mentais, econômicas, sociais, militares e técnicas de dominação realizadas por meios indiretos e sutis que não incluíam violência direta, o chamado *neocolonialismo*²⁷⁸.

No final dos anos 1980, as consequências dos conflitos africanos, da Guerra Fria e da reestruturação da economia mundial continuavam a agudizar-se. Em março de 1990, a Namíbia tornou-se independente. Os discursos ocidentais em defesa da democracia associados ao reordenamento mundial invadiram a África. Em resposta a pressões internas e externas, regimes de partido único eram substituídos por sistemas liberal-democráticos multipartidários. Estados em guerra civil como Etiópia (1991), Angola (1991) e Moçambique (1992) assinavam acordos de Paz. A África do Sul anuncia naquele ano o fim do Apartheid.

Com a *terceira onda de democratização*²⁷⁹, o continente africano vê eclodir novos textos constitucionais, com vistas à adequação a cânones ocidentais de democracia e a chamada ordem liberal²⁸⁰. É possível reconhecer esse movimento em Constituições como a de Benin de 1990, da Etiópia de 1994, da Eritreia de 1997, do Malawi de 1994 e a Emenda

²⁷⁷ Obviamente, nem tudo correu tranquilamente. Veja-se, nesse sentido, o caso de Congo-Leopoldville, em que os belgas saíram do país tão logo eclodiram os primeiros distúrbios. Patrice Lumumba, líder nacionalista e progressista congolês, foi assassinado durante a guerra civil por Mobutu. (VISENTINI, P. G. F. Independência, marginalização e reafirmação da África (1957-2007). In: MACEDO, JR. (org.). *Desvendando a história da África* [online]. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2008. Diversidades series, pp. 123-137. ISBN 978-85-386-0383-2. Available from: doi: 10.7476/9788538603832.

²⁷⁸ AAPC. *The All African Peoples Conferences in 1961*. Resolution on Neocolonialism. Disponível em: <https://www.cia.gov/library/readingroom/docs/CIA-RDP78-00915R001300320009-3.pdf>; NKRUMAH, Kwame. *Neo-Colonialism: The Last Stage of Imperialism*. London : Thomas Nelson & Sons, Ltd., 1965. SARTRE, Jean-Paul. Le colonialisme est un système. *Les Temps Modernes*, n. 123, Paris, Gallimard, mar.-abr. 1956 (reeditado em *Situations*, V. Paris : Gallimard, 1964) Nesse sentido, vale recordar editorial do El Moujahid, intitulado «Renforcement de la solidarité africaine » (Tunis, 6 août): «Les événements du Congo sont la démonstration de l'existence d'un complot des puissances occidentales pour l'implantation d'un néocolonialisme en Afrique. Ce complot constitue une tentative de vider l'indépendance des jeunes États africains de son contenu réel. Les colonialistes belges n'ont été au Congo que les instruments de la coalition impérialiste rassemblée au sein de l'O.T.A.N.» («El Moudjahid» : les colonialistes occidentaux sont solidaires entre eux. In *Le Monde*, 08 août 1960). Ainda: «Un autre aspect non moins intéressant du débat que développent la plupart des orateurs, est celui de l'aide aux pays sous-développés, et de la lutte contre le néo-colonialisme. Tous demandent que cette aide soit accordée par l'intermédiaire des Nations Unies, afin qu'elle ne soit assortie d'aucune condition politique ». (SCHWÆBEL, Jean. La discussion sur la liquidation du colonialisme fait figure de préface au débat algérien, In *Le Monde*, 02 décembre 1960).

²⁷⁹ HUNTINGTON, Samuel. Democracy's Third Wave. *Journal of Democracy*, Vol.2. No.2, 1991.

²⁸⁰ GAUDUSSON, Jean du Bois de. Defensa e ilustración del constitucionalismo en África: después de quince años de práctica del poder. *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de Louis Favoreu. Dalloz, 2007 (versão traduzida por Laura Ospina Mejía, disponível em: <http://www.lavozdelderecho.com/files/TRADUCCI%D3N%20FRANCES.pdf>).

Constitucional de 2005 de Uganda, além dos acordos regionais como a União Africana e a Comunidade dos Estados da África Ocidental.

Muitos desses textos constitucionais são especialmente criativos, como reconhece Häberle, a exemplo da África do Sul (1996), Quênia (2010), Angola (2010) e Tunísia (2014), influenciando outras cartas constitucionais em outros continentes (“sociedade aberta dos constituintes”), formando um autêntico *constitucionalismo africano*, ao qual pertence a Carta de Banjul dos Direitos Humanos e dos Povos (1986). A Constituição de Mali (1992), por exemplo, remete às “tradições da luta heroica”, democracia pluralista, pluralidade linguística e cultural e promoção da paz. O preâmbulo da Constituição de Malawi (1994) reconhece a unidade da humanidade e a paz das relações internacionais. O preâmbulo da Constituição da Nigéria (1999), destacada por ter acolhido a cultura Nok, evoca a “solidariedade interafricana” e o bem-estar de todas as pessoas. A Constituição da Angola (2010), rica em todos os sentidos, sustenta a resistência ao “domínio colonial”, fazendo referência à “sabedoria da história e cultura comuns”, inspirada pela “melhor doutrina da tradição africana – o substrato fundacional da cultura e da identidade de Angola”. Além disso, marca uma “cultura da tolerância”, garantia da dignidade humana, separação e limitação de poder e regulação do mercado. Finalmente, inaugura tradição vinculante às futuras gerações: o preâmbulo da Constituição do Sudão do Sul (2011), defendendo “a longa e heroica luta por justiça, liberdade, igualdade e dignidade”, exige sustentabilidade dos recursos naturais à luz das gerações presentes e futuras “no espírito do Islã e no amor aos nossos bens e à nossa Terra” (ainda que satiricamente posta como idealista por Häberle).²⁸¹

É nesse contexto que emergem compreensões da constituição como parte de um *counter-decolonisation project*, mas, no estágio atual, para disfarçar a hegemonia branca e as conquistas históricas, situando o fenômeno constitucional no âmbito de um *neo-apartheid constitutionalism* ou de um *transformative constitutionalism*²⁸², pautado em uma economia

²⁸¹ HÄBERLE, Peter. El constitucionalismo como proyecto científico. Trad. Miguel Azpitarte Sánchez, In: *ReDCE*, n. 29, enero-junio 2018, https://www.ugr.es/~redce/REDCE29/articulos/04_HABERLE.htm#cuatro; MBONDENYI, Morris Kiwinda; OJIENDA, Tom. Introduction to and overview of constitutionalism and democratic governance in Africa. In: *Constitutionalism and Democratic Governance in Africa: Contemporary Perspectives from Sub-Saharan Africa*. South Africa: Pretoria University Law Press, 2013; FALL, Ismaïla Madior. *Le pouvoir exécutif dans le constitutionnalisme des états d'Afrique*. Paris, L'Harmattan, 2008 ; BOURGI, A. L'évolution du constitutionnalisme en Afrique : du formalisme à l'effectivité, *RFDC*, n. 52, 2002, pp. 721-748 ; CONAC, Gerard. Quelques réflexions sur le nouveau Constitutionnalisme africain. In: *Actes du Symposium international de Bamako*, novembre 2000, pp. 26-32. Disponible sur: <http://democratie.francophonie.org/IMG/pdf/bamako.297.pdf>; TCHAPNGA, Célestin Keutcha. Droit constitutionnel et conflits politiques en Afrique noire francophone. In : *RFDC*, n. 63, 2005, pp. 451-492.

²⁸² MADLINGOZI, Tshepo. Social justice in a time of neo-apartheid constitutionalism: critiquing the anti-black economy of recognition, incorporation and distribution. *Stellenbosch Law Review*, vol. 28, no. 1, pp. 123-

baseada no tripé *recognition-incorporation-distribution*.

Veja-se que a validade das normas é cada vez mais avaliada a partir de um parâmetro constitucional, com reforço das cortes constitucionais, a exemplo da anulação das eleições em Mali, em 1997; da renúncia do chefe de estado de Madagascar em 1996 e da crise togolesa de 2005. Em Benín, anulou-se uma modificação da Constituição, em 13 de julho de 2006, ainda que ela tenha respeitado os procedimentos formais pela Assembleia Nacional, por ter sido considerada como uma ameaça ao constitucionalismo e à democracia²⁸³.

Portanto, um dos fenômenos mais característicos dos últimos anos é o emprego do direito constitucional como marco de solução de crises que afetam o continente africano. Como se sabe, o recurso ao constitucionalismo não é uma peculiaridade africana. A novidade é o lugar sistematicamente atribuído ao direito constitucional e às instituições em tais conflitos, não só políticos, mas também armados (envolvendo não só forças armadas regulares, mas também milícias, semi-soldados e populações), que exigem novas abordagens e métodos que dosam de “maneira sutil e segundo proporções variáveis o recurso ao direito e a negociação com as forças políticas, armadas e civis, geralmente na presença de organizações internacionais, regionais ou especializados), que desempenham o papel de mediador, facilitador ou força de pressão”²⁸⁴.

147, 2017. Disponible: <http://hdl.handle.net/2263/64971>, p. 139; KLARE, Karl E. Legal Culture and Transformative Constitutionalism. In *South African Journal on Human Rights*, Volume 14, 1998, pp. 146-188, Disponível em: <https://doi.org/10.1080/02587203.1998.11834974>; LANGA, Justice Pius. Transformative Constitutionalism. *Stellenbosch Law Review*, Claremont, pp. 351-360, 2006. Disponível em: <https://www.sun.ac.za/english/learning-teaching/ctl/Documents/Transformative%20constitutionalism.pdf>; SIBANDA, Sanele. Not purpose-made! Transformative Constitutionalism, Post-independence Constitutionalism and the Struggle to Eradicate Poverty. *Stellenbosch Law Review*, Vol. 22, N. 3, January 2011, pp. 482-500.

²⁸³ GAUDUSSON, Jean du Bois de. Defensa e ilustración del constitucionalismo en África: después de quince años de práctica del poder. *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de Louis Favoreu. Dalloz, 2007 (versão traduzida por Laura Ospina Mejía, disponível em: <http://www.lavozdelderecho.com/files/TRADUCCI%D3N%20FRANCES.pdf>, p. 4. Ver também: CONAC, Gérard (Org.) *Les cours suprêmes en Afrique*. Paris, Economica, 1988 ; ISSA ABDOURHAMANE, Boubacar. *Les cours constitutionnelles dans de processus de démocratisation en Afrique : analyse comparative à partir des exemples du Bénin, de la Côte d'Ivoire et du Niger* (thésis). Pessac, Université Montesquieu-Bordeaux IV, 2002.

²⁸⁴ “La historia reciente de los conflictos ofrece varios ejemplos de estos mecanismos alternativos de reglamento de los conflictos en Comoras, República del Congo, Ruanda, Burundi o República Centroafricana; generalmente son los únicos utilizados sin lograr éxito. Estos procedimientos logran acuerdos consensuales que dan lugar y nacimiento a una puestas en escena sorprendentes como da cuenta por ejemplo el caso de la República del Congo, Madagascar con los acuerdos de Dakar, las Comoras con los de Antananarivo y Fomboni, o incluso la Costa de Marfil con la conclusión en enero de 2003 de acuerdos de Linas Marcoussis y los muchos otros firmados después en Accra, Abuja, Libreville o Pretoria al grado del aleas de la vida política marfileña. Con los acuerdos políticos de contenido jurídico, el jurista se encuentra ante documentos que prevén modificaciones de orden constitucional pero que no tienen fuerza de ley, que son modificados a medida que continúan las negociaciones, que además no paran por estos acuerdos, y sobre los que se pregunta cómo sus disposiciones serán integradas en el orden jurídico inicial del país” (GAUDUSSON, Jean du Bois de. Defensa e ilustración del constitucionalismo en África: después de quince años de práctica del poder. *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de Louis Favoreu. Dalloz, 2007 (versão

2.5. A crise fiscal do estado social e as raízes do constitucionalismo financeiro

Conforme se buscou demonstrar acima, a tradição do Estado de Direito, constituída no âmbito do movimento do constitucionalismo, passou por transformações importantes após a Revolução Industrial, atribuindo-se ao Estado novos papéis institucionais. Evitando fazer uma descrição homogeneizante, mas reconhecendo a tentativa de criação de um quadro genérico que desse conta minimamente das profundas diferenças entre o desenvolvimento do constitucionalismo em diferentes contextos políticos e geográficos, podemos observar que em todos eles houve uma inflação dos conteúdos constitucionais durante o século XX, a partir da conformação do que conhecemos por Estado Social.

Exigindo-se do Estado uma série de prestações de seguridade social e de redução de desigualdades, aumentou-se proporcionalmente a exigência de recursos públicos. Sendo o principal suporte financeiro das despesas públicas, o tributo constitui *pressuposto funcional* do Estado fiscal²⁸⁵.

Um Estado fiscal exige cargas tributárias significativas, distribuídas de forma diferenciadas entre os contribuintes, segundo sua capacidade contributiva. Além disso, exige do Estado políticas de intervenção econômica, visando reduzir os efeitos da concentração de mercado e da criação de monopólios, oligopólios e cartéis. A teoria do Estado passa a exigir cada vez mais a adoção de políticas de redução das desigualdades, dando novos contornos à compreensão liberal clássica de igualdade, típica do século XVIII, sustentando um tratamento privilegiado àqueles que se encontram em condições desiguais.

Esse movimento veio acompanhado de posturas críticas de economistas, como Mises, para o qual não haveria nada mais infundado do que a afirmação da suposta igualdade de todos os membros da raça humana²⁸⁶, ou Hayek, que, refutando os ideários socialistas e keynesianos, defendia que os fundamentos que sustentam a base teórica do Estado Social, ao

traduzida por Laura Ospina Mejía, disponível em: <http://www.lavozdelderecho.com/files/TRADUCCI%D3N%20FRANCES.pdf>, p. 14).

²⁸⁵ FORSTHOFF, Ernst. Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates. In: FORSTHOFF, Ernst et. al. *Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates*. Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, No. 12, 1954, pp. 8-128; ISENSEE, Josef. Steuerstaat als Staatsform. In: STÖDTER, Rolf (Hrsg.). Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht; Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag. Tübingen, Mohr 1977, pp. 409-436; ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002. pp. 108 ss.

²⁸⁶ “A natureza nunca se repete em sua criação; não produz nada às dúzias, nem são padronizados os seus produtos. Cada homem que nasce de sua fábrica traz consigo a marca do indivíduo, único e irrepêtil”. MISES, Ludwig Von. *Liberalismo*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1987, p. 33.

invés de conduzir à liberdade, conduziria à servidão²⁸⁷.

Para essa corrente de pensamento, a intervenção do Estado deveria ser evitável, ao máximo, uma vez que as forças que determinam a situação do mercado seriam os julgamentos de valor dos indivíduos e suas ações baseadas nesses julgamentos de valor²⁸⁸, sendo o sistema de preços de tudo incontável pelo Estado. Segundo essa perspectiva, não seria o Estado o melhor alocador de recursos, mas o mercado, que permite aos indivíduos a observação da oscilação de preços – tal como o maquinista dirige o trem observando alguns mostradores²⁸⁹.

Embora esse tipo de construção teórica não tenha evitado o desenvolvimento do Estado Social, é inegável a sua influência, especialmente a partir dos anos 70, transformando-se em discurso dominante nas políticas implementadas pelo Partido Conservador na Grã-Bretanha²⁹⁰ e pelo Partido Republicano nos Estados Unidos, na década de 90. O Consenso de Washington foi seguido rigorosamente pelo FMI e Banco Mundial – as novas “instituições missionárias”, como provocativamente refere Stiglitz –, por meio das quais a sua agenda era imposta aos relutantes países pobres que precisavam de seus empréstimos e concessões.²⁹¹

O receituário neoliberal baseia-se uma série de propostas orientadas ao livre comércio, à desregulamentação, à privatização dos serviços vinculados ao Estado, à liberação dos mercados de capitais e, sobretudo, à redução da tributação sobre a renda, especialmente daqueles contribuintes que dispõem de maior capacidade contributiva²⁹². Em certo aspecto, podemos dizer, com Bourdieu, que se trata de uma “política de despolarização”²⁹³.

²⁸⁷ “A procura de maior liberdade tornou-se uma das armas mais eficazes da propaganda socialista, e por certo a convicção de que o socialismo traria a liberdade, é autêntica e sincera. Mas essa convicção apenas intensificaria a tragédia se ficasse demonstrado que aquilo que nos prometiam como o caminho da liberdade era na realidade o caminho da servidão. [...] O socialismo foi aceito pela maior parte da *intelligentsia* como o herdeiro aparente da tradição liberal: não surpreende, pois, que seja inconcebível aos socialistas a ideia de tal sistema conduzir ao ponto da liberdade”. HAYEK, Friedrich A. Von. *O caminho da servidão*. 5. ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990, p. 50.

²⁸⁸ MISES, Ludwig Von. *Ação humana: Um tratado de economia*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990, p. 256-7. Segundo Mises, a intervenção do Estado na economia: “É supérflua porque estão em ação forças internas que limitam a arbitrariedade das partes em negociação. É inútil porque o objetivo do governo de baixar os preços não pode ser atingido através de controles. E é prejudicial porque desencoraja a produção e o consumo daquelas práticas que, do ponto de vista do consumidor, são as mais importantes”. MISES, Ludwig Von. *Uma crítica ao intervencionismo*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1988, p. 148.

²⁸⁹ HAYEK, Friedrich A. Von. *O caminho da servidão*. 5. ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990, p. 68-9.

²⁹⁰ O *Welfare State* britânico e suas políticas sociais sofreram graves transformações direcionadas pelos ideários neoliberais, sendo definidas por Taylor-Gooby como: a) corte de gastos públicos; b) ampliação do escopo do setor privado; c) transformação dos serviços públicos em seletivos; d) e redução da tributação, o que por sua vez teve como resultado privilégio das camadas mais abastadas da sociedade, acabando por aprofundar ainda o fosso da desigualdade social. TAYLOR-GOOPY, Peter. *Welfare, hierarquia e a “nova direita” na era Thatcher*. In: *Revista Lua Nova*, n. 24. São Paulo: Marco Zero, 1991, p. 165-187.

²⁹¹ STIGLITZ, Joseph Eugene. *A Globalização e seus malefícios*. São Paulo: Futura, 2002, p. 39-40.

²⁹² Isso “ratifica e glorifica o reino daquilo que se chama mercados financeiros, isto é, a volta a uma espécie de capitalismo radical, cuja única lei é a do lucro máximo, capitalismo sem freio e sem disfarce, mas racionalizado” BOURDIEU, Pierre. *Contrafogos: Táticas para enfrentar a invasão neoliberal*. Rio de Janeiro: J. Zahar, 1998, p. 49-50. Embora tenha havido uma redução na taxa-padrão no Imposto de Renda de 33%

Nesse período, vemos uma expressiva expansão do capitalismo global, uma enorme integração dos mercados financeiros mundiais e um crescimento singular do comércio internacional. Na década de 80, os investimentos externos cresceram quatro vezes mais rápido que o produto mundial e três vezes mais do que o comércio mundial em decorrência da desterritorialização das atividades econômicas.²⁹⁴ Um de seus traços mais marcantes desse período é o aparecimento de empresas transnacionais, diferente das corporações multinacionais típicas dos anos 60 e 70, constituindo um fenômeno relativamente novo.²⁹⁵

Aberta ao capital internacional, a economia nacional é condicionada por flutuações cambiais e taxa de juros, dependente do humor do mercado internacional e impotente para fazer qualquer programa político-social que não seja adequado aos interesses dos grandes investidores e das corporações transnacionais²⁹⁶.

Nesse contexto, a experiência histórica demonstra que a austeridade pode se converter em recessão econômica e a privatização dos serviços públicos pode dificultar o seu acesso, especialmente à população mais pobre e a desregulamentação dos mercados pode enfraquecer as empresas locais diante dos grandes conglomerados transnacionais. Em outras palavras, descobriu-se que a globalização pode deixar um país pior²⁹⁷.

Segundo dados da Comissão Econômica para América Latina (CEPAL), entre 1980 a 2000, a pobreza cresceu de forma significativa na região, tendo passado de 40% para 44% da população; a taxa de desemprego aumentou de 6% para 9%, ou seja, em eram 6 milhões de desempregados em 1980, aumentando para 17 milhões em 2000, e ainda houve queda na

para 27% e da taxa marginal mais alta de 83 para 40%, o peso total dos impostos como proporção de renda caiu apenas para os trabalhadores com renda acima da média. Para os que ganham a metade da média nacional, a proporção dos impostos subiu de 2% para 7%; para os que ganham três-quartos, ela subiu de 30,5% para 34% e para os que ganham o dobro da média nacional, caiu de 27% para 25% e para os que ganham cinco vezes a média nacional, de 49% para 35%. TAYLOR-GOOPY, Peter. Welfare, hierarquia e a “nova direita” na era Thatcher. In: *Revista Lua Nova*, n. 24. São Paulo: Marco Zero, 1991, p 165-187.

²⁹³ BOURDIEU, Pierre. *Contre-feux 2. Pour mouvement social européen*, Paris, Raisons d’Agir Éditions, 2001, p. 57.

²⁹⁴ CASSESE, Sabino. *La crisi dello Stato*. Roma-Bari, Laterza, 2002, p. 41.

²⁹⁵ DUPAS, Gilberto. *Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo*. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2001, p. 14.

²⁹⁶ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, 2009. p. 18; NACHUM, Lilac; LIVANIS, Grigorios; HONG, Hyokyung Grace. When near is far and far is near: physical and constructed dimensions of geography and their implications for inward FDI performance. In: UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (UNCTAD). *Transnational Corporations*. Volume 28, 2021, Number 1. New York, 2021, pp. 1-28.

²⁹⁷ “A developing country that simply opens itself up to the outside world does not necessarily reap the fruits of globalization. Even if its GDP increases, the growth may not be sustained. And even if growth is sustained, most people may find themselves worse off”. STIGLITZ, Joseph. *Making Globalization Work*. New York/London, Norton & Company, 2006, p. 26.

qualidade do trabalho devido às inúmeras pessoas que trabalham no setor informal.²⁹⁸

Apesar de as ideologias neoliberais prometerem a diminuição das desigualdades sociais, não foi isso que aconteceu. Em 1990, 2.718 bilhões de pessoas viviam com menos de dois dólares por dia; em 1998, esse número aumentou para 2.801 bilhões de pessoas²⁹⁹.

Como dizia Stiglitz, “aqueles que criticam a globalização geralmente ignoram seus benefícios. Mas seus patrocinadores têm sido até mais desequilibrados”³⁰⁰. A batalha por orçamentos públicos sustentáveis, supostamente necessários para a estabilidade monetária, reduziu significativamente os recursos destinados a programas sociais, em um período em que aumentou a exclusão social³⁰¹.

A Crise de 2008 representou a derrocada da utopia neoliberal. A desregulamentação do mercado financeiro foi considerada responsável pelas condições que produziram o *subprime*, num ambiente em que a aversão às perdas financeiras se espalha rapidamente. A globalização comporta um *risco sistêmico*; então, os desequilíbrios econômicos se propagam de um país ao outro de forma muito rápida. O superendividamento das famílias devido às facilidades na concessão de créditos imobiliários desencadeou a crise do sistema bancário a partir dos Estados Unidos, evidenciando o lado perverso da globalização e eliminando a crença de autorregulação dos mercados³⁰².

As políticas neoliberais, apoiadas na difusão de um conjunto de representações que sustentavam que o crescimento econômico aproveitaria a todos, mostraram enormes deficiências, que, num ambiente globalizado, produziu expressivas desigualdades, especialmente em países pobres.

²⁹⁸ KLIKSBURG, Bernardo. *Por uma economia com face mais humana*. Brasília: Unesco, 2003, p. 11- 48-9.

²⁹⁹ Cf. KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017.

³⁰⁰ STIGLITZ, Joseph Eugene. *A Globalização e seus malefícios*. São Paulo: Futura, 2002, p. 31-2.

³⁰¹ Após duas décadas de funcionamento, o modelo da economia mundial instaurado pelo neoliberalismo e pelos controles monetários “não parou de afundar”. Presenciou-se um crescimento econômico como *race to the bottom*. Cf. VERGOPOULOS, Kostas. *Globalização, o fim de um ciclo: ensaios sobre a instabilidade internacional*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2005, p. 141; STIGLITZ, Joseph. *Making Globalization Work*. New York/London, Norton & Company, 2006, p. 26; HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. *Globalization in question*. Cambridge, Polity Press, 1999, pp. 134-160. Entretanto, muitos sustentam que o neoliberalismo alcançou êxito: “conseguiu muitos dos seus objetivos, criando sociedades marcadamente desiguais, embora não tão desestatizadas como queria, [...] disseminando a simples ideia de que não há alternativas para os seus princípios, que todos, seja confessando ou negando, têm de adaptar-se a suas normas” (Anderson, Perry. *Balanço do neoliberalismo*. In: SADER, Emir; GENTILI, Pablo (org.) *Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995, p. 23.

³⁰² CHEVALLIER, Jacques. *O Estado Pós-Moderno*. Trad. Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 280.

Em razão disso, vimos eclodir uma série de movimentos globais antiglobalização – paradoxalmente, como recorda Sen, um dos movimentos mais globalizados no mundo contemporâneo³⁰³.

Nesse contexto, a globalização seria um conceito descritivo-prescritivo, na medida em que descreve a unificação da economia mundial, ao passo que prescreve uma política econômica tendente à uniformização da economia global – e, em última análise, à destruição das conquistas sociais decorrentes do modelo de *Welfare State* europeu, segundo Bordieu³⁰⁴. Logo, é imperioso avaliar os efeitos da globalização na teoria do Estado e na produção jurídica.

2.6. Efeitos da globalização no Estado e na produção jurídica: direito transnacional

Ainda que a globalização possa condizer originalmente com a formação de uma *ordem econômica global*, o fenômeno atualmente não pode ser reduzido à sua dimensão econômica, mas deve ser entendido como uma série de processos de integração econômica e social que vão além dos confins do Estado-Nação e de toda estrutura político-jurídica existente³⁰⁵. A intensificação das relações sociais em escala mundial conecta localidades distantes de tal sorte que acontecimentos locais são modelados por eventos ocorrendo a muitas milhas de distância e vice-versa.³⁰⁶

Uma parte considerável das relações comerciais é agora realizada por empresas transnacionais, que não só estão sujeitas à regulamentação estatal, mas também respeitam

³⁰³ SEN, Amartya. *Globalizzazione e libertà*, Milano, Mondadori, 2003, p. 3-4.

³⁰⁴ BOURDIEU, Pierre. *Contre-feux 2. Pour mouvement social européen*, Paris, Raisons d'Agir Éditions, 2001, pp. 96-7. Ver também: The hubris of the West. Is globalisation doomed? *The Economist*, Sep 29th 2001. <https://www.economist.com/leaders/2001/09/27/is-globalisation-doomed>. Há posições ainda mais duras: “A globalização pode ser vista como um conjunto de estratégias para realizar a hegemonia de conglomerados industriais, corporações financeiras, *majors* do cinema, da televisão, da música e da informática, para apropriar-se dos recursos naturais e culturais, do trabalho, do ócio e do dinheiro dos países pobres, subordinando-os à exploração concentrada com que esses atores reordenam o mundo na segunda metade do século XX”. CANCLINI, Néstor García. *A globalização imaginada*. São Paulo: Iluminuras, 2003, p. 29.

³⁰⁵ ZOLO, Danilo. *Globalizzazione*. Una mappa dei problemi, Roma-Bari, Laterza, p. 3; BECK, Ulrich. *Che cos'è la globalizzazione?* Rischi e prospettive della società planetaria, Roma, Carocci, p. 13; SEN, Amartya. *Globalizzazione e libertà*. Milano, Mondadori, 2003, pp. 14-17; GALLINO, Luciano, *Globalizzazione e sviluppo*, Roma-Bari, Laterza, 2000. Nesse contexto, Soros dirá que: “a globalização é identificada com a livre circulação de capitais e o crescente domínio dos mercados financeiros globais e das empresas multinacionais sobre as economias nacionais”. SOROS, George. *On Globalization*. Milano: Ponte alle Grazie, 2002, p. 5.

³⁰⁶ GIDDENS, Anthony. *As consequências da modernidade*. São Paulo: UNESP, 1991, p. 61-9; ZOLO, Danilo. *Cosmopolis*, Feltrinelli, Milano, 2001; ZOLO, Danilo. *Globalizzazione*. Una mappa dei problemi, Laterza, Roma-Bari, 2004; BAUMAN, Zygmunt. *Globalization: the Human Consequences*, Columbia University Press, New York, 1998; HABERMAS, Jürgen. *La costellazione postnazionale*. Feltrinelli, Milano, 2002; MAFFESOLI, M. *Post-modernité*, CNRS, Paris, 2010; HELD, D. *Governare la globalizzazione*. Una alternativa democratica al mondo unipolare, Il Mulino, Bologna, 2005.

uma série de instrumentos de *soft law*, a partir do fortalecimento de instituições transversais de regulamentação jurídica. A desregulamentação do mercado monetário e os processos de financeirização internacional promovidos neste cenário mudam substancialmente a dinâmica econômica dos estados e empresas a ponto de argumentar que, em certos aspectos, o dinheiro como instituição do Estado se tornou um elemento de uma esfera financeira que escapa aos Estados e organizações internacionais³⁰⁷.

A dimensão globalizante da economia não implica o desaparecimento dos Estados. Na verdade, eles não desaparecem; ao contrário, tendem a se tornar cada vez mais funcionais aos mercados. As políticas monetárias mostram que as fronteiras ainda importam. Não devemos esquecer que: “o capitalismo e o estado são criaturas coevas, ambas filhas do mesmo processo de modernização e ligadas uma à outra por um vínculo funcional”, elas precisam uma da outra, uma necessidade recíproca. Após o nascimento da economia moderna, ou “economia mundial”, todavia, a homogeneidade nacional é colocada dentro da heterogeneidade internacional; e a economia tenta ser cada vez mais autônoma em relação à política – também porque sua relação é intrinsecamente concorrencial³⁰⁸.

Três componentes fundamentais são acrescentados à dimensão globalizante da economia: a *linguagem de interesses*, ou seja, a capacidade dos agentes do mercado de se comunicarem e entenderem uns aos outros apesar das diferenças; a *dimensão financeira*, ou seja, a capacidade de abstração de medidas monetárias que, embora mantendo vínculos significativos com os Estados, são cada vez mais capazes de cruzar fronteiras; e a importância da *tecnologia* na vida das empresas e dos indivíduos, ou a capacidade globalizante da tecnologia³⁰⁹.

A vocação globalizante da *linguagem dos interesses* parte da premissa de que os atores se movem a partir de interesses individuais e que permite uma coordenação entre sujeitos através de meios e não de fins, isto é, cada ator age de acordo com seus próprios interesses. Embora esses sujeitos não compartilhem a mesma ordem jurídica nacional, cuja validade é

³⁰⁷ SOREL J-M. *L'évolution des institutions financières internationales : entre redéploiement et fragilité, une restructuration systemique en chantier*. In : *Annuaire Français de Droit International*. Vol. LII, CNRS, Paris, 2006, pp. 481-504.

³⁰⁸ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, pp. 14-25. “È vero che gli stati continuano a sussistere e a svolgere alcune funzioni imprescindibili, che tendono a conservare la loro indispensabilità: tuttavia, la distanza tra economia e politica o meglio, tra imprese transnazionali e stati nazionali non è mai stata tanto grande” (p. 31). “Il diritto tende a diventare mimetico rispetto ai bisogni del mercato” (p. 51). Nesse sentido, ver: STRANGE S. *Chi governa l'economia mondiale?* Bologna, Il Mulino, 1998; e WALLERSTEIN I. *Il sistema mondiale dell'economia moderna*, Bologna, Il Mulino, 1982.

³⁰⁹ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 31 e ss.

eminentemente territorial, a *linguagem dos interesses* cria uma rede comunicativa que liga todos os indivíduos em interdependência mútua e lhes permite ter uma relação jurídica: “não é, portanto, coincidência que hoje essas duas esferas opostas, uma ligada aos interesses, a outra aos direitos, estejam sendo redesenhadas como caminhos paralelos de superação das fronteiras estatais”³¹⁰.

O outro componente, a *dimensão financeira* da economia, pressupõe uma distinção entre a globalização real, entendida como a integração de mercados onde bens reais, serviços e fatores de produção são trocados, e a globalização financeira, entendida como a integração de mercados onde ativos financeiros são trocados. A financeirização da economia tem implicado um processo de separação progressiva da economia financeira da economia real. A eliminação dos limites legais à circulação de capitais implicou a ruptura do vínculo preexistente de dependência imediata entre a circulação monetária e as trocas comerciais subjacentes, criando assim as premissas para a realização de um mercado financeiro e especulativo totalmente autônomo da economia real, a ponto de ser chamado de *meta-mercado financeiro*, “um universo inflacionário virtual projetado para a reiteração, potencialmente ilimitada, de transações especulativas”³¹¹.

Finalmente, a *tecnologia* tem uma estreita ligação com o capitalismo, “tão próxima que já não nos permite mais discernir a história econômica da história científica e tecnológica, como se a ciência e a tecnologia estivessem agora quase inteiramente incorporadas no mundo da produção e quase inteiramente dependentes dela”³¹².

O desenvolvimento tecnológico não é apenas um componente importante da globalização real – com a criação de máquinas, robôs, aviões, por exemplo, que permitiram a redução do custo da produção em larga escala e facilitaram o intercâmbio mundial –, mas, sim, da globalização financeira e da criação do ciberespaço, que elimina o elemento espacial e

³¹⁰ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 33-5.

³¹¹ DI GASPARE, G. *Teoria e critica della globalizzazione finanziaria*. Dinamiche del potere finanziario e crisi sistemiche, Cedam, Padova, 2011, p. 145 ss. Secondo Di Gaspare, “l’attraversamento della crisi della finanza dematerializzata, punto di arrivo e al contempo di stravolgimento della “civilizzazione materiale” dell’economia capitalistica, lascia infine intravedere il paradigma in formazione di una civilizzazione dematerializzata”. (Ib.).

³¹² FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 39. “Sono soprattutto le forze del mercato ad avere nelle proprie mani, attraverso scienza e tecnica, le leve dell’innovazione da cui del resto dipende la loro stessa possibilità di sopravvivenza e di prosperità in un universo dominato dalla concorrenza”. (Ib.).

temporal da sociedade – o que, em nível global, se prestaria a ser representado como uma “sociedade horizontal”³¹³.

A globalização redefine, então, os limites espaço-temporais, tendo assim efeitos profundos na vida cotidiana e privada dos indivíduos e, também, nas esferas de relevância pública. Uma profunda reestruturação da relação entre direito e território que tradicionalmente pertencia ao Estado-nação é posta em prática.

Ao contrário do Estado, que controla o aparelho da força, ligado ao território, a *ratio* econômica é excluída desse controle, mas também dos limites que essa dimensão territorial implica. As multinacionais, por exemplo, não têm uma relação igualmente estreita com o território: “mesmo que insistam no território estatal, podem pensar em localizações territoriais diferentes porque o mercado, por sua própria vocação, é sem fronteiras; na verdade, ele vive em uma tentativa contínua de superar fronteiras”³¹⁴.

Così, all’inizio la dimensione territoriale del potere statale segnava una subalternità dell’economia alla politica, nel più lungo periodo essa ha contrassegnato una *deminutio* del poter statale, disegnando destini più gloriosi ed estesi per l’economia. La globalizzazione in atto è proprio esito di questa rivincita dei mercati verso gli stati³¹⁵.

A globalização também muda a forma como a direito é produzido, uma vez que muda a concepção de um direito monopólio do Estado, exposto à influência e ao ímpeto dos privados. Há uma tendência à privatização e descentralização da produção jurídica: “a figura do legislador, tradicionalmente solene, é refractada numa multiplicidade de sujeitos legislativos cada vez mais privados, anónimos e invisíveis”³¹⁶. Os sujeitos, expostos a este sistema de interdependência mútua entre expansão de mercado e interconexão espaço-tempo,

³¹³ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società trasnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 42-3.

³¹⁴ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società trasnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 25. In questo senso: FERRARESE M.R. *Diritto sconfinato*. Inventiva giuridica e spazi nel mondo globale. Laterza, Roma-Bari, 2006.

³¹⁵ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società trasnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 25-6.

³¹⁶ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società trasnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 52. “Si disegnano due tendenze giuridiche relative ai mercati. Da un lato una consistente tendenza alla privatizzazione dei meccanismi di produzione giuridica relativa ai mercati. La crescente privatizzazione si delinea via via che la globalizzazione economica porta con sé uno scivolamento di potere dagli stati alle forze economiche dei mercati, che assumono così valenza politica. Lungo questo processo, d’altro lato, è inevitabilmente destinato a crescere il peso che fattori di natura informale esercitano sulle misure giuridiche dei mercati”. (Id., p. 61-2)

podem escolher cada vez mais as relações a serem estabelecidas com os lugares, ou seja, estabelecem múltiplas relações com diferentes lugares – ou “poligamia do lugar”³¹⁷.

Daí deriva o *multilocalismo*, isto é, “a possibilidade de dar uma colocação transnacional à própria vida, situando-a em um ponto de intersecção entre várias culturas, referências e até mesmo instituições”. O *multilocalismo* - descoberto, antes mesmo que pelos indivíduos, pelas grandes empresas – “induz uma desabsolutização e uma dessacralização das referências normativas habituais ao próprio local de origem e sua exposição à ideia de que poderiam ser pensadas e entregues de uma maneira diferente”³¹⁸.

Dirá Gutmann:

La globalisation, en revanche, peut entraîner l'impossibilité de localiser matériellement le fait générateur de l'impôt. Pour illustrer cette thèse, que l'on songe à la difficulté de localiser le siège de direction effective d'une entreprise lorsque ses directeurs habitent tous dans des lieux différents et prennent les décisions importantes à travers Internet. Cette évolution, d'une "plurilocalisation" à une "non-localisation" de la réalité économique caractérise de façon spectaculaire le développement du monde contemporain : l'espace économique devient unitaire parce que l'espace physique n'a plus la même pertinence que par le passé. Ceci posé, il serait cependant absurde de conclure que la globalisation abolit purement et simplement l'espace matériel : premièrement, parce que la plupart des opérations économiques ne se concluent pas par l'intermédiaire d'Internet ; deuxièmement, parce que de nombreuses activités demeurent par nature liées au territoire. En somme, la globalisation n'entraîne pas tant la fin des frontières qu'une nouvelle perception de celles-ci.³¹⁹

No âmbito do *multilocalismo jurídico*, as empresas transnacionais podem, portanto, escolher certos territórios nos quais estabelecer suas atividades e certos *assets* institucionais aos quais se submeter em vez de outros. Ao contrário do que se poderia imaginar, a possibilidade de escolha revela-se uma fonte de oportunidades em vez de uma fonte de possíveis incógnitas e custos ocultos. Nesse *mosaico*, a escolha não deriva apenas da *completude normativa*, ou seja, das regras existentes, mas também e sobretudo de *vazios normativos*, ou seja, da ausência de regras e *regulations* – o que permite a escolha de um “direito à la carte”³²⁰.

A pluralidade de mercados não coincide com o mapa de fronteiras nacionais. Portanto, temos que lidar hoje com estas novas formas e novas fontes de regulação dos mercados, que

³¹⁷ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 45.

³¹⁸ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 46-7.

³¹⁹ GUTMANN, Daniel. *Globalisation et justice fiscale. L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

³²⁰ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 48.

em sua maioria já não coincidem mais com as soberanias nacionais nem são necessariamente de caráter público. O “direito dos mercados” é, portanto, produzido tanto por atores públicos quanto privados³²¹. E quanto mais o sistema econômico é constituído em escala transnacional, mais vemos o deslocamento do poder e a diminuição da capacidade da política de desfazer os jogos da economia de mercado.

Com a globalização econômica e a independência sempre crescente dos mercados em relação aos Estados, estes últimos tendem a ficar cada vez mais desvinculados de suas fronteiras e de razões soberanas - mesmo as regras internas dos Estados e da administração estão sendo reinventadas, inspirando-se no modelo de negócios. Parece que a política perdeu a autonomia que a deveria caracterizá-la como instância soberana ou *instância originária*³²².

Os diversos processos de globalização estão promovendo a privatização e a transnacionalização do direito, com a transferência de poderes e prerrogativas a atores não estatais, uma característica típica da esfera transnacional³²³. Em termos de *governance*, a ausência de mandato democrático e de novas formas de *regulations* criadas pelos agentes que atuam na ordem transnacional impõem a necessidade de se pensar uma nova de legitimidade democrática nesse novo quadro global.

A globalização possui uma dimensão política importante. A ausência de uma organização supranacional com poder coercitivo semelhante ao do Estado-nação, capaz de reprimir desvios nas relações internacionais, dificulta as soluções propostas pelas correntes

³²¹ “Nel primo caso, si può trattare di trattati internazionali o decisioni prodotte da soggetti sovranazionali o infranazionali; nel secondo caso, a produrre diritto possono essere le cosiddette *transnational corporations*, nonché altri possibili soggetti privati a carattere professionale, o istituzioni economiche sovranazionali o infranazionali, o altre *nongovernmental organizations*”, molto simile alla dinamica della *lex mercatoria*: “se da un lato è il segno più vistoso della capacità che hanno gli stessi soggetti privati del mercato di disegnare istituti e regole per i propri scambi, dall’altra diventa una fonte di normazione che travalica le frontiere tra forme giuridiche “tipiche” e forme giuridiche “atipiche”, ridisegnando la sostanza degli scambi di mercato”. FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, pp. 57-60.

³²² FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 53-6. A força do mercado global e das empresas multinacionais e transnacionais possuem preponderância sobre a economia mundial. O enfraquecimento do poder do Estado sobre o controle de suas fronteiras e, sobretudo, sobre a circulação de capitais, produziria, de acordo com Ohmae, o fim do Estado-nação e a necessidade de substituir sua figura onipotente por um Estado reduzido ao mínimo necessário para a regulamentação político-econômica que os mercados internacionais exigem”. OHMAE, Kenichi. *The end of the nation state: the rise of regional economies*, London, Harper-Collins, 1995, pp. 41-57.

³²³ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Direito Público Transnacional: por uma compreensão sistêmica das esferas transnacionais de regulação jurídica. *Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica*, Vol. 19, n. 2, maio 2014. p. 400-429, doi:10.14210/nej.v19n2; TEUBNER G. *Constitutional fragments: Societal constitutionalism and globalization*. Oxford: Oxford University Press, 2012; TEUBNER G. Societal constitutionalism: alternatives to State-centred Constitutional Theory. In: JOERGES C.; SAND I.-J.; TEUBNER G. (eds.). *Constitutionalisation and Transnational Governance*. Oxford: Oxford University Press, 2004, pp. 3-28; WALKER N. *Postnational Constitutionalism and Postnational Public Law: a tale of two neologisms*. University of Edinburgh School of Law Research Paper Series, Vol. 20, 2012, pp. 01-28.

posições teóricas típicas da *domestic analogy*. Segundo essa tradição, as relações anárquicas e “a-jurídicas” entre os Estados nacionais induzem o *estado de natureza* no âmbito internacional, um *estado de nações*. Ou seja, instaura-se um ambiente em que inexiste um poder punitivo capaz de estabelecer a paz e a concordância, de alto grau de instabilidade. Cada nação procura preservar-se e aumentar seu poder individual (*power after power*). As armas nucleares trariam o Estado de Nações mais próximo do estado de natureza³²⁴. Como resposta, a solução proposta por essa tradição de pensamento é analogamente àquela relativa à formação do Estado-nação, isto é, um *contrato social* em nível supranacional. Embora acompanhado por diversos teóricos, especialmente cosmopolitas, esse tipo de abordagem já foi refutado, uma vez que simplesmente não condiz com a realidade internacional³²⁵.

Em outra perspectiva, partindo da tradição de pensamento lockeano, Falk propunha a formação de um *global constitutionalism*, orientado por uma ordem jurídica que encontra na “democracia transnacional”, na tutela dos direitos humanos e na manutenção da paz internacional seus principais objetivos³²⁶. Na mesma linha, Held sustenta que a afirmação da globalização no final do século XX permitiu que a democratização das relações internacionais se intensificasse. Nesse contexto, a sociedade internacional seria concebida como uma *governance global* multicêntrica, multiestratificada, multidimensional e multiator, na qual os diversos organismos internacionais defendem interesses para além do Estado-nação³²⁷.

As duas primeiras décadas do século XXI demonstraram que não nos encaminhamos para a formação de um Estado supranacional, muito menos, com essa feição democrática. Aliás, um poder político fortemente concentrado em instituições supranacionais na presença de crescentes disparidades econômicas e sociais e, por conseguinte, da

³²⁴ GAUTHIER, David. *Logic of Leviathan*. Oxford, Clarendon Press, 1969, p. 207.

³²⁵ BULL Hedley. *La società anarchica: L'ordine mondiale nella politica mondiale*. Milano: Vita e Pensiero, 2005, pp. 60-64.

³²⁶ falk, Richard. *The Promise of World Order*, Philadelphia, Temple University Press, 1987, pp. 120-128; Falk, Richard. *On Human Governance. Towards a New Global Politics*, Cambridge, Polity Press, 1995, pp. 42-46. “La differenza più elementare tra la tesi della *domestic analogy* e la tesi di Falk è circa la formazione di una *global governance*: mentre la *domestic analogy* richiede un momento costitutivo simile al contratto sociale, Falk ritiene che la società civile globale sviluppi una serie di relazioni tra i popoli che comporterà il consolidamento graduale di istituzioni sovranazionali più solide ed efficaci che siano in grado di promuovere la democratizzazione delle relazioni internazionali. Perciò, riformulazioni in organismi internazionali come le Nazioni Unite sarebbero più interessanti che ricominciare tutto, ossia, rifondare l'intera struttura politico-giuridica internazionale”. (TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica*. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, 2009. p. 31).

³²⁷ HELD, David. *Governare la globalizzazione*. Bologna, Il Mulino, 2005, p. 112. Segundo Held, a tutela adequada dos direitos humanos passaria pela reforma das instituições internacionais, com a afirmação de uma jurisdição obrigatória de direito internacional, cuja efetividade passar pelo auxílio de uma força militar.

conflituosidade, só poderia assumir as conotações de um “Leviatã planetário violentamente repressivo e antidemocrático”³²⁸.

A globalização das relações socioeconômicas alterou a representação social da distância, na medida em que atenuou o relevo do espaço territorial e redesenhou os confins do mundo sem, todavia, abatê-los, produzindo o que Zolo chama de *cultura global*³²⁹. Esse fenômeno é produto sobretudo do desenvolvimento tecnológico, da informatização e digitalização das relações sociais, da disseminação massificada de informações feita pelas grandes mídias, da migração em larga escala e de novas formas de produção de conhecimento. Despiciendo dizer que não se está defendendo a homogeneização cultural³³⁰ e que não se ignora o *apartheid digital* – ou o “muro de Berlim imaterial”, como denominava Zolo, separando os globalizados dos excluídos digitais; apenas se está evidenciando as multidimensões que comporta a globalização³³¹. A expressão faz referência as relações espaciais e de interação social.

A globalização alterou também da noção moderna de guerra. A guerra era um instrumento de política externa, ritualizada por uma série de procedimentos diplomáticos, como a declaração de guerra e o pacto de paz³³², derivada da necessidade de uma forma jurídica³³³. O *jus in bello* exigia que cada guerra interestatal fosse conduzida por exércitos militarmente organizados pertencentes a Estados reconhecidos pelo direito internacional europeu, em solo europeu e segundo as regras do direito bélico europeu³³⁴.

³²⁸ ZOLO, Danilo. *Cosmopolis*, Milano, Feltrinelli, 2001, pp. 165-166.

³²⁹ ZOLO, Danilo. *Globalizzazione. Una mappa dei problemi*. Laterza, Roma-Bari, 2004, p. 50.

³³⁰ Muitos situam a globalização no âmbito do fenômeno do colonialismo. Veja-se, nesse sentido: “Globalization is only the latest stage of European economic and cultural domination of the rest of the world which started with colonialism, went through imperialism and has now arrived at the globalization stage” (MADUAGWU, O. Michael. *Globalization and its challenges to National Cultures and Values: A Perspective from Sub-Saharan Africa*. Paper presented at the International Roundtable on the challenges of Globalization. University of Munish, 18-19 March, 1999, p. 65). “While colonialism has ended, the reality on the ground in Africa in the immediate years after it is that political independence in many African states has not culminated in the much desired economic and cultural freedom” (AFISI, Oseni Taiwo. *Globalization and Value System*. In: *Lumina*. Vol. 22, n. 2, pp. 1-12, 2011, 5). Em sentido diverso: TAIWO, Olufemi. *Africa Must Be Modern: A Manifesto*. Indianapolis: Indiana University Press, 2014.

³³¹ ZOLO, Danilo. *Globalizzazione. Una mappa dei problemi*. Laterza, Roma-Bari, 2004, p. 63.

³³² ZOLO, Danilo. *Globalizzazione. Una mappa dei problemi*. Laterza, Roma-Bari, 2004, p. 119.

³³³ SCHMITT, Carl. *Il nomos della terra nel diritto internazionale dello Jus Publicum Europaeum*. Milano, Adelphi, 2003, p. 335.

³³⁴ BOBBIO, Norberto. *Il problema della guerra e le vie della pace*. Bologna, Il Mulino, 1997, p. 168. Segundo Vattel, “regular war, as to its effects, is to be accounted just on both sides”. Segundo o filósofo suíço: “The first rule of that law, respecting the subject under consideration, is, that regular war, as to its effects, is to be accounted just on both sides. This is absolutely necessary, as we have just shown, if people wish to introduce any order, any regularity, into so violent an operation as that of arms, or to set any bounds to the calamities of which it is productive, and leave a door constantly open for the return of peace. It is even impossible to point out any other rule of conduct to be observed between nations, since they acknowledge no superior judge. Thus, the rights founded on the state of war, the lawfulness of its effects, the validity of the acquisitions made by arms, do not, externally and between mankind, depend on the justice of the cause, but on the legality of

As experiências históricas do século XX e início do século XXI demonstram que os conflitos armados contemporâneos exterminaram as bases de teorias jurídicas e filosóficas que sustentavam o conceito de guerra moderna. Nesse contexto, vemos grandes conflitos armados conduzidos por grupos paramilitares, sem necessária vinculação territorial, portando armas que, até pouco tempo, pertenciam somente às Forças Armadas, no âmbito do fenômeno conhecido como *privatização da guerra*³³⁵.

Além disso, as estruturas normativas e institucionais que eclodiram na segunda metade do século passado demonstram que a guerra se tornou um tema que interessa a toda comunidade internacional – e, em certo aspecto, a guerra se globalizou, a exemplo do fenômeno da *global war on terrorism*³³⁶. Nesse sentido, diferente de um conflito entre dois Estados ou entre um Estado e um não-Estado, a *guerra global* é “o conflito entre duas funções globais, duas redes sobrepostas mais do que contrapostas, entre um Império e um não-Império que não possui confins em comum, mas que entram um no outro, ambos em busca de uma identidade legitimada politicamente”³³⁷.

Além de uma densa rede de mecanismos informais de decisão na esfera econômica supranacional, a globalização gerou uma constelação de foros, instâncias e organismos econômicos internacionais, os quais, com a participação direta ou indireta dos Estados, ditam pautas, estabelecem medidas e promulgam resoluções que ordenam a atividade econômica dos mercados no âmbito interestatal e no contexto internacional, limitando, assim, a margem de soberania dos Estados na definição de seus programas de política econômica e assistencial.³³⁸

the means in themselves, — that is, on everything requisite to constitute a regular war. If the enemy observes all the rules of regular warfare (see Chap. III. of this Book), we are not entitled to complain of him as a violator of the law of nations. He has the same pretensions to justice as we ourselves have; and all our resource lies in victory or an accommodation”. VATTTEL, Emmer de. *Law of Nations or Principles of the Law of Nature applied to the conduct and affairs of Nations and sovereigns*. Book III, Washington, Carnegie Institute of Washington, 1916, Chapter XII, § 190. https://constitution.org/2-Authors/vattel/vattel_03.htm.

³³⁵ BENOIST, Alain de. *Terrorismo e “guerre giuste”*. Napoli, Guida Editore, 2007, p. 34.

³³⁶ ZOLO, Danilo. *Globalizzazione. Una mappa dei problemi*. Laterza, Roma-Bari, 2004, pp. 121-130; BOBBIO, Norberto. *Il problema della guerra e le vie della pace*. Bologna, Il Mulino, 1997, p. 64. TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica*. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, 2009. p. 40.

³³⁷ GALLI, Carlo. *La Guerra Globale*. Roma-Bari, Laterza, 2002, p. 68. O mesmo ocorreu com o fenômeno do terrorismo, que passou de um fenômeno interno ou de conflitos regionais a um terrorismo apátrida, sem vínculo estatal, funcionando com base em uma rede transnacional, a exemplo dos atentados de 11 de Setembro nos Estados Unidos. CHEVALLIER, Jacques. *O Estado Pós-Moderno*. Trad. Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 37.

³³⁸ JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em Tempos de Globalização*. Trad. José Luiz Bolsan de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 85. Ver também: MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 29-30; CASSESE, Sabino. *La crisi dello Stato*. Roma-Bari, Laterza, 2002, p. 78.

O aumento da competitividade numa economia globalizada, permeada por avanços tecnológicos, produziu significativas mudanças de comportamento dos mercados de trabalho, inclusive porque os países disputam e competem entre si. Apesar da intensificação dos fluxos de capital e de trabalho, da extensão dos mercados e dos progressos nas comunicações, as oportunidades para melhorar os padrões de vida são cada vez menos acessíveis à maioria da população. É cada vez mais limitado o poder de negociação dos sindicatos e, por conseguinte, é sempre crescente a flexibilização das condições de trabalho, a despeito das regulamentações e do sistema de *welfare*.³³⁹

A lógica da globalização e do fracionamento das cadeias produtivas incorporou os bolsões de trabalho barato mundiais sem necessariamente elevar-lhes a renda. Os postos de trabalho formal crescem menos que os investimentos diretos. Se, por um lado, surgem oportunidades bem remuneradas no trabalho flexível, por outro, o setor informal também abriga o emprego precário e mal pagos, insegurança social, discriminação, migrações de famílias em busca de postos de trabalho, marginalização dos pobres, criminalização da miséria, racismo e intolerância³⁴⁰.

O aumento da força econômica e política das grandes corporações ocorre simultaneamente à limitação da margem de soberania do Estado³⁴¹. Os mercados

³³⁹ HESPANHA, Pedro; VALADAS, Carla. Globalização dos problemas sociais, globalização das políticas. O caso da estratégia europeia para o emprego. In HESPANHA, Pedro; CARAPINHEIRO, Graça (org.). *Risco social e incerteza: Pode o Estado recuar mais?* Porto: Afrontamento, 2002, p. 124; HESPANHA, Pedro. Mal-estar e risco social num mundo globalizado: Novos problemas e novos desafios para a teoria social. In: SANTOS, Boaventura de Sousa. (Org.). *A globalização e as ciências sociais*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005, p. 161; Canclini, Néstor García. *A globalização imaginada*. São Paulo: Iluminuras, 2003, p. 24-5.

³⁴⁰ DUPAS, Gilberto. A lógica da economia global e a exclusão social, *Estudos Avançados*, vol.12, n. 34, São Paulo, Sept./Dec. 1998, <https://doi.org/10.1590/S0103-40141998000300019>, pp. 121-159; DUPAS, Gilberto. *Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo*. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2001, p. 98; WORLD BANK. *The State in a changing world*. World Development Report. New York, Oxford Univeristy Press, 1997; HESPANHA, Pedro; CARAPINHEIRO, Graça. A globalização do risco social: uma introdução. In HESPANHA, Pedro; CARAPINHEIRO, Graça (orgs.). *Risco social e incerteza: Pode o Estado recuar mais?* Porto: Afrontamento, 2002, p. 13.

³⁴¹ Teixeira sustenta que: “La relativizzazione si succede in beneficio di agenti la cui azione nell’economia internazionale e la concentrazione di potere all’interno di questa è crescente, trasformandoli in veri sovrani. Metaforicamente, si può comparare la situazione dei tre agenti sopraccitati (grandi imprese multinazionali e transnazionali, fondi di investimento e Stati che concentrano l’origine del capitale) alla condizione che, nel corso del medioevo, regni, ducati e principati si trovavano verso la Respublica Christiana: tutti possedevano una sovranità di fatto sui loro territori, ma che decorreva dalla legittimità spirituale attribuita dalla potestas spiritualis. La versione della Respublica Christiana attualmente presentata dall’economia globale sarebbe la stessa economia globale, la quale possiede una logica interna che determina, condiziona e attribuisce legittimità a quelli che si trovano al suo interno. Altrimenti, così come succedeva nel medioevo, l’economia globale presenta anche i suoi ceti: i tre grandi agenti, anteriormente citati, fanno il ruolo che spettava ai regni, principati e ducati, ossia, sono la nobiltà; mentre a tutto il resto – comprendendo gli Stati nazionali e anche Stati che ospitano le grandi corporazioni, i quali paradossalmente diventano loro ostaggi – spetta il compito di obbedire a esse e giammai contestare la ‘verità’ imposta dall’attuale versione economica della Respublica Christiana, o per dire meglio, dall’economia globale”. TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica*. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, 2009. p. 106.

internacionais são operados eminentemente por atores privados, empresas multinacionais, bancos de investimento e empresas transnacionais, sem ignorar a atuação dos Estados nessa esfera. Os investimentos são guiados por relatórios de avaliação de riscos, elaborados por agências de *rating* ou institutos de pesquisa de alto renome, a partir de índices como *risk-country* ou *investment grade*, além de avaliações de políticas macroeconômicas promovidas por organizações internacionais como o FMI e o Banco Mundial.

Diante disso, a globalização exige a revisão das teorias do Estado e da democracia, que tradicionalmente omitem a importância das corporações nos processos políticos decisórios, especialmente no âmbito internacional. Ou seja, reconhece-se que os Estados seguem tendo um papel funcional importante. O mercado precisa de regras de comércio calculáveis, direitos adequadamente estabelecidos e internacionalmente consistentes, contenção de volatilidade excessiva nos mercados de títulos e estabilidade da taxa de câmbio. Esses são elementos essenciais ao investimento e crescimento contínuos.

As empresas não podem criar essas condições para si mesmas, mesmo que sejam transnacionais. A estabilidade na economia internacional pressupõe certo grau de cooperação internacional entre os Estados. Na era da globalização, todavia, além dos Estados, o mercado internacional é dirigido pela *hidden hand* das multinacionais, transnacionais e grandes instituições financeiras, o que deve ser problematizado no plano epistemológico.

2.7. Reconfiguração conceitual da soberania

Os efeitos da globalização colocam em crise uma categoria epistemológica fundamental às teorias do direito e do Estado: a soberania. A concepção clássica de soberania exige que a produção jurídica e o poder político institucional sejam fundados e exercidos em um território determinado. Ou seja, a soberania, enquanto categorial conceitual, possui uma necessária dimensão espacial.

Veja-se que no início do percurso de formação do Estado moderno – exigência social mais importante e envolvente desde o século XVI, nas palavras de Wight³⁴² –, identifica-se justamente “la tendenza del signore di collocarsi al centro *di un dato territorio*, o l’avvio dello stesso processo di concentrazione dei poteri d’imperium”, segundo Fioravanti³⁴³.

³⁴² WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 76.

³⁴³ FIORAVANTI, Maurizio (a cura di). *Lo Stato moderno in Europa*. Roma-Bari, Laterza, 2002, pp. 7-8.

Além disso, a soberania possui um componente de legitimação que lhe confere vida, determina seus limites e produz reconhecimento na relação com seus dominados e entre outros soberanos. Nesse sentido, com a modernidade, a soberania se torna uma característica típica e exclusiva do poder político e jurídico do Estado³⁴⁴.

Inicialmente, a doutrina da soberania aparece como “teoria que justificava o domínio do rei no seu novo reino moderno, internamente absoluto”; somente com o passar do tempo é que ela passa a voltar-se “para fora”, tornando-se “uma doutrina que justificava a igualdade entre esses soberanos no interior da comunidade internacional”, constituindo-se em teoria da soberania estatal ou dos estados soberanos³⁴⁵.

Segundo o modelo westfaliano, “l'eguaglianza giuridica e l'autonomia normativa degli Stati è un principio incondizionato”, razão pela o direito internacional não poderia ditar “alcuna norma sulle strutture politiche interne ai singoli Stati o sui loro comportamenti nei confronti dei cittadini, né prevede alcun potere di ingerenza di un'organizzazione internazionale o di uno Stato negli affari interni di un altro Stato.”³⁴⁶.

Bodin articulou três condições constitutivas para a soberania: a *puissance publique de commandement*, a *continuité de la puissance publique* e a *puissance absolue*.

A primeira marca a transição da *suzereignty* – senhorio feudal baseado em uma reciprocidade assimétrica complexa – para a soberania. O poder público de comandar implica uma competência pública unilateral para promulgar leis que vinculem os sujeitos; a validade da lei não depende do consentimento daqueles aos quais ela se aplica. Isto implica uma transição da jurisdição baseada no arbítrio para uma jurisdição firmemente fundamentada na legislação.

A segunda marca a transição do *governo dos homens* para o *governo das leis*, do poder militar ou econômico de uma pessoa para a autoridade institucional de um soberano abstrato.

³⁴⁴ MACHIAVELLI, Niccolò. *Il Principe*. Roma, Newton & Compton, 2005, p. 73; MALBERG, Carré de. *Contribution à la théorie générale de l'État*. Tome I, Paris, Sirey, 1920, p. 07; JOUVENEL, Bertrand de. *La Sovranità*. Milano, Giuffrè, 1971, p. 213; Jellinek, Georg. *L'état modern e son droit*. Paris, Panthéon Assas, 2005, p. 78 e 96-7; MATTEUCCI, Nicola. *Lo Stato moderno*. Bologna, Il Mulino, 1997, p. 25. Ver também: CAZZANIGA, Gian Mario; ZARKA, Yves-Charles (a cura di). *Penser la souveraineté*. Paris, Vrin, 2001; SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York, Telos Press, 2003.

³⁴⁵ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011. p. 77. Veja-se, nesse sentido, que a teoria atribuída a Bodin, em seu *De Republica* de 1576, tradicionalmente referido como idealizador da teoria da soberania, de que cada estado deve ter uma autoridade central que é a fonte das leis, mas que não a ela não se submete, somente passa a integrar os temas de direito internacional enquanto “igualdade entre estados” muito tempo depois. Mesmo em Grotius há muito mais sobre a soberania enquanto organização interna do que como *segno distintivo dell'appartenenza ala comunità internazionale*. Arremata Wight, ainda sobre Grotius: “há muito mais atenção para a extinção da soberania devida ao exaurimento de uma dinastia o a um matrimônio que por causas de cessão ou de conquista”. (p. 78).

³⁴⁶ ZOLO, Danilo. *I signori della pace*. Roma, Carocci, 1998, p. 113.

A continuidade do poder público é assim constituída, gerando um tipo de certeza jurídica que transcende o poder arbitrário do rei enquanto pessoa. Isto conforma a posição assumida por Kantorowicz, em seus *Dois Corpos do Rei*³⁴⁷ e que explica a soberania como uma instituição abstrata capaz de sobreviver à morte de quem quer que seja que venha a cumprir as funções do soberano.

Finalmente, a terceira condição marca a transição de um sistema de interdependência entre senhores feudais e soberanos, que demandava disputas militares e econômicas permanentes, para uma distribuição hierárquica e centralizada da autoridade, que garantisse independência do soberano em relação a seus súditos e em relação aos demais soberanos. O poder absoluto define a independência do soberano, sem que isso implique, em Bodin, que o soberano possa governar de acordo com “*le bon plaisir du prince*”. Ele ainda está firmemente vinculado pelas « *lois divines et naturelles; les lois fondamentales du royaume et le respect du droit de propriété* »³⁴⁸.

No plano epistemológico – ou “estrada mestre da teoria política”, nos termos de Wight³⁴⁹ –, a soberania encontraria fundamento no contratualismo, a partir de uma nova concepção de indivíduo, que, por autopreservação³⁵⁰, tutela de direitos naturais³⁵¹ ou como expressão de vontade geral³⁵², reconhece a autoridade soberana do Estado. Na clássica teoria do estado, há clara distinção quanto ao titular do poder soberano, desde o absolutismo hobbesiano ao povo rousseauiano, assim como há clara distinção quanto aos direitos que a conformação do Estado moderno pretende mormente tutelar, como vida, propriedade, liberdade e igualdade, em Hobbes, Locke e Rousseau, respectivamente. A despeito da diferença de abordagem nas referidas escolas de pensamento, podemos afirmar que a filosofia política fundou o Estado moderno sobre uma noção de soberania indivisível, inalienável, imprescritível e ilimitada³⁵³.

³⁴⁷ KANTOROWICZ, Ernst, H. *Os dois corpos do rei: um estudo sobre teologia política medieval*. São Paulo: Companhia das letras, 1998, p. 125-69.

³⁴⁸ HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace. In: AMIR, Maayan; SELA Ruti (Org.). *Extraterritorialities in occupied worlds*. Punctum Books, 2016, pp. 173-202.

³⁴⁹ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 76

³⁵⁰ JOHNSTON, David. *The Retic of Leviathan*. Princeton, Princeton University Press, 1989, p. 101; SOMMERVILLE, John P. *Thomas Hobbes: Political Ideas in Historical Context*. New York, St. Martin's Press, 1992, p. 44; HOBBS, Thomas. *Dialogue Between a Philosopher and a Student of the Common Law of England*. Chicago, Cropsey Ed., 1998.

³⁵¹ FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzione*. Bologna, Il Mulino, 1999, pp. 90-92; LOCKE, John. *Two Treatises of Government*. London, Guernsey Press, 1986, pp. 179-186.

³⁵² ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Contrat Social*. Paris, Gallimard, 2002, p. 182.

³⁵³ Hobbes sustenta que a soberania é uma prerrogativa que cada indivíduo (contratante) confere ao Estado, como decorrência de uma autorização que é dada a este para agir como se aquele fosse, consentindo : “the

A construção teórica da noção moderna de liberdade individual ocorre paralelamente àquela da liberdade do soberano, que, por sua vez, nasce da necessidade de se contrapor e se emancipar de poderes políticos concorrentes na Alta Idade Média³⁵⁴. Em outras palavras, para se afirmar a legitimidade da soberania do Estado num contexto de alta vinculação do poder político ao Clero, era necessária uma construção epistemológica que justificasse a legitimidade das decisões da autoridade soberana, que, imersa num ambiente orientado pelo individualismo, racionalismo e liberalismo, justificou-se a partir da liberdade contratual dos indivíduos na conformação da organização política estatal.

No âmbito do constitucionalismo, todavia, a soberania – ilimitada, segundo Hobbes e Rousseau³⁵⁵ –, encontraria limites internos no pensamento lockeano, em concerto num sistema de poderes, mantidos em equilíbrio pela Constituição, segundo Fioravanti, que dirá que (o exercício de) poderes soberanos somente são entendidos como tais “in quanto autorizzati dalla costituzione”. Ou seja, a constituição não seria, nessa perspectiva, produto de um ato soberano; pelo contrário, a soberania seria “produto e resultado do funcionamento concreto da norma constitucional”³⁵⁶, cujos direitos do homem, ressalta Bobbio, são o escopo de cada associação política³⁵⁷, em clara alusão ao art. 2º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

use of so much Power and Strength conferred on him, that by terror thereof, he is inabled to forme the wills of them all, to Peace at home, and mutuall ayd against their enemies abroad”. (HOBBES, Thomas. *Leviathan*. London, Penguin Classics, 1985, pp. 227-8). Assim, não é mais possível desfazer o pacto e substituí-lo por outro, nem é possível dividir o Estado ou alienar as prerrogativas a ele atribuído. Quando falou de uma sociedade política como um “corpo único” com “poderes políticos supremos”, Locke confirma a tese de que o poder soberano é indivisível e inalienável. Embora ele tenha feito muitas referências ao longo de seu trabalho à possibilidade de desobediência civil e à dissolução do pacto social, dividir o poder soberano ou alienar as prerrogativas inerentes à soberania do Estado não poderiam ser consideradas formas de ruptura do pacto social, uma vez que o Estado continuaria a existir. O ato de alienação estatal dos poderes decorrentes da soberania ou da divisão do poder não impede que o pacto social permaneça em vigor e que cumpra os seus objetivos originais. A desobediência civil, na opinião de Locke, não deve ter intenções sediciosas, pois é uma faculdade que o indivíduo possui para resistir e reagir contra o monarca que não seguiu suas limitações constitucionais, devendo ser empregada “contro la suprema autorità del legislatore, quando questo abbia violato le vite, le libertà, ed i beni degli individui che ad esso erano stati affidati” (FIORAVANTI, Maurizio. *Stato e costituzione. Materiali per una storia delle dottrine costituzionali*, Torino, Giappichelli, 1993, p. 160). Nesse mesmo sentido, Rousseau dedica os dois primeiros capítulos à ideia de que a soberania é inalienável e indivisível. Segundo o filósofo genebrino: “la souveraineté n’étant que l’exercice de la volonté générale ne peut jamais s’aliéner, et que le souverain, qui n’est qu’un être collectif, ne peut être représenté que par lui-même; le pouvoir peut bien se transmettre, mais non pas la volonté”, e é indivisível porque “la volonté est générale, ou elle ne l’est pas; elle est celle du corps du peuple, ou seulement d’une partie”. ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Contrat Social*. Paris, Gallimard, 2002, pp. 190-1.

³⁵⁴ JOUVENEL, Bertrand de. *La sovranità*. Milano, Giuffrè, 1971, p. 240.

³⁵⁵ Isso permite que a soberania popular, em Rousseau, seja: “incondizionata non meno di quanto lo fosse, in autori come Bodin e Hobbes, la sovranità del monarca assoluto”. ZOLO, Danilo. *I signori della pace*. Roma, Carocci, 1998, p. 114.

³⁵⁶ FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzione*, Bologna, Il Mulino, 1999, p. 92; FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzione e popolo sovrano*. La Costituzione italiana nella storia del costituzionalismo moderno. Bologna, Il Mulino, 2004, p. 61

³⁵⁷ BOBBIO, Norberto. *L’età dei diritti*. Torino, Einaudi, 1997, p. 59

Nesse contexto, a teoria do estado desloca o fundamento da soberania em direção à nação, não podendo o indivíduo exercer autoridade que não emanada expressamente dela³⁵⁸, vinculando o conceito de constituição a dois elementos essenciais: a garantia dos direitos e a separação dos poderes³⁵⁹. Assim, o exercício do poder soberano deveria ser orientado à conservação do contrato social e, nesses termos, paradoxalmente, limitado³⁶⁰.

Nesse sentido, dirá Constant que ninguém pode ser arbitrariamente punido sem um devido processo legal, assim como ninguém pode ser impedido de exercer sua liberdade (física, moral, intelectual ou industrial), se tal manifestação tem caráter pacífico. Uma constituição seria: “la garanzia di questi principi. In conseguenza, tutto ciò che è connesso a questi principi è costituzionale, mentre non è costituzionale ciò che non si riferisce a questi principi”³⁶¹.

Destarte, a soberania passa a ser concebida como o produto de um processo de juridicização do poder supremo, que, no âmago do Estado nacional, precisava assumir uma forma impessoal e soberana, capaz de instrumentalizar o poder político por meio da distribuição institucional de competências e prerrogativas próprias da soberania³⁶². É por essa razão, que, na cultura constitucional do século XIX, a soberania do Estado coincide com a soberania do seu ordenamento jurídico – configurando-se, assim, como Estado de Direito³⁶³.

A experiência estadunidense antecipou esse movimento de reconfiguração da noção moderna de soberania, já que os Estados Unidos nasceram como uma república presidencialista, estruturada sob a forma de federação – algo até então desconhecido pelos modelos constitucionais europeus –, refutando, desde a sua independência, uma concepção absoluta e unitária de soberania, estruturando um sistema constitucional bem marcado de distribuição de competências institucionais e por uma política de *checks and balances*.

Essa reconfiguração vivida na teoria constitucional ocidental não se dirigia exclusivamente à contenção do poder político do monarca – ou da representação moderna que o equipare. Na experiência inglesa da segunda metade do século XX, procurou-se limitar

³⁵⁸ Art. 3º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Ver também: SIEYES, Emmanuel. *Qu'est-ce que le Tiers Etat ?* (1789). Genève, Doz, 1970.

³⁵⁹ Art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

³⁶⁰ DIDEROT, Denis. *Scritti Politici*. Furio Diaz (a cura di). Torino: UTET, 1967, p. 505-8; Benjamin Constant. *Antologia degli scritti politici*. Bologna: Il Mulino, 1962, p. 61; VATTEL, Emmer de. *Law of Nations or the Principles of Natural Law Applied to the Conduct and to the Affairs of Nations and of Sovereigns*, New York, William S. Hein & Co, Inc., 1995, p. 20.

³⁶¹ CONSTANT, Benjamin. *Antologia degli scritti politici*. Bologna: Il Mulino, 1962, p. 120.

³⁶² TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski (2009) *Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica*. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, p. 89. No mesmo sentido: ZOLO, Danilo. *I signori della pace*. Roma, Carocci, 1998, p. 117-8.

³⁶³ FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzione*. Bologna, Il Mulino, 1999, p. 137.

sobretudo a soberania do parlamento. Dicey condicionava os poderes do Estado à *common law* e à produção jurídica jurisdicional³⁶⁴. Nesse mesmo período, vemos a eclosão de Tribunais e Cortes Constitucionais, tanto na Europa continental quanto na América Latina e no continente africano.

Portanto, ao se afirmar que a soberania de um Estado coincide com a soberania do seu ordenamento jurídico, emerge a compreensão contemporânea da epistemologia jurídica que coloca a Constituição como vértice e farol do sistema político e jurídico; além disso, desponta a reconfiguração da noção clássica de soberania, na medida em que a Constituição é, por definição, limitação do exercício do poder político; por fim, sublinha a atribuição às Cortes da definição do que é “constitucional” – o que transformou a produção jurídica contemporânea, tradicionalmente compreendida como produto da atividade política, se torna sempre e cada vez mais fruto da atividade jurisdicional.

Há, pois, uma relação intrínseca entre soberania, território e jurisdição³⁶⁵. Schmitt nos recorda que *nomos* sempre incluiu uma ordem e uma orientação *land-based*, “ato originário que funda o direito”. Esse ato de fundação se apresenta como “ato de ordenação e localização, constituinte e espacialmente concreto”. Segundo Schmitt, “o espaço como tal não é evidentemente uma ordem concreta. Porém, toda ordem concreta e toda comunidade têm um conteúdo específico em termos de lugar e de espaço”. Nesse sentido, “toda organização jurídica, toda instituição contém em si suas concepções de espaço e, portanto, também trazem consigo sua medida interna e sua fronteira interna”³⁶⁶.

Destarte, toda soberania nasceria de um ato (apropriação da terra), mas se manifestaria a partir de sua delimitação de localização e imposição de um ordenamento, que se manifesta quanto ao povo envolvido em tal localização. Na época interestatal do direito internacional, o *jus publicum Europeum* só teria surgido porque se formou uma nova ordem espacial

³⁶⁴ DICEY, Albert Venn. *Dicey. Introduzione allo studio del diritto costituzionale*. Bologna, Il Mulino, 2003, pp. 33-34 e 51-54. Dicey não questionava a legitimidade da soberania do Parlamento, mas lembrava que, de acordo com o Estado de direito, o simples fato de o Parlamento ter criado uma lei não significava que ela integraria automaticamente à *common law*: “ela se tornará 'direito' somente se e quando os Tribunais a fizerem parte integrante da *common law*, substituindo as regras pré-existentes”. SANTORO, Emilio. *Rule of law e “libertà degli inglesi”*. L’interpretazione di Albert Venn Dicey. In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (a cura di). *Lo stato di diritto: storia, teoria, critica*. Milano, Feltrinelli, 2003, p. 200. Veja-se também: SANTORO, Emilio. *Diritto e diritti: lo stato di diritto nell’era della globalizzazione - studi genealogici: Albert Venn Dicey e il rule of law*. Torino, Giappichelli, 2008.

³⁶⁵ Segundo Ford: “territorial jurisdictions – the rigidly mapped territories within which formally defined legal powers are exercised by formally organized governmental institutions – are relatively new and intuitively surprising technological developments. New, because until the development of modern cartography, legal authority generally followed relationships of status rather than those of autochthony”. FORD, Richard T. *Law’s Territory (A History of Jurisdiction)*, *Michigan Law Review*, Volume 97, Issue 4, 1999, pp. 843-930. <https://repository.law.umich.edu/mlr/vol97/iss4/2>

³⁶⁶ SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003, pp. 40-7 e 67-85.

concreta, um equilíbrio entre Estados territoriais do continente europeu na sua articulação com o império marítimo britânico. Com o surgimento, no solo europeu, de múltiplas formações de poder territorialmente fechadas em si, com governo e administração centrais unificados e com fronteiras fixas, surgiram os portadores de um novo *jus gentium*. O “efeito racionalizante” dessa ordem internacional só pode ser compreendido à luz da ordenação global do espaço associada à emergência dos Estados modernos³⁶⁷.

A força vinculante de uma obrigação de Estados soberanos em termos do direito internacional, dirá Schmitt, “não deve depender da problemática aquiescência de outros soberanos livres, mas determinado pelo pertencimento comum em um espaço definido, ou seja, deve ser baseado no efeito abrangente de uma ordenação concreta do espaço”³⁶⁸. Portanto, “o Estado soberano não é apenas o novo conceito de ordem em geral, é acima de tudo o novo conceito de ordem espacial”³⁶⁹.

A soberania estatal, se constitui uma instância de decisão e ordenação da vida coletiva, que pretende ter um caráter último nos limites de um espaço circunscrito e, com isso, exclui, no interior desse âmbito, todas as decisões e ordens públicas alternativas. Tradicionalmente, exercer *dominium* significa implementar seu poder sobre a terra e sobre os homens que sobre ela habitam. Por isso, a organização constitucional do Estado é territorialmente delimitada.

Isso decorre, segundo Schmitt, porque, primeiro, criou-se jurisdições internas claras ao se colocar direitos feudais, territoriais, reais e religiosos sob uma legislação, administração e judiciário centralizados de um governante territorial. Em segundo lugar, terminou a guerra civil europeia de igrejas e partidos religiosos e, assim, neutralizou os conflitos de credo dentro do estado por meio de uma unidade política centralizada. Em terceiro lugar, com base na unidade política interna que o Estado alcançou vis-à-vis outras unidades políticas, ele constituiu em si mesmo uma área fechada com fronteiras fixas, permitindo um tipo específico de relações externas com outras ordens territoriais organizadas de forma semelhante³⁷⁰.

³⁶⁷ SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003, p. 100. Nesse context, diz Connolly: “territory is sustaining land occupied and bounded by violence”. CONNOLLY, William E. Introduction. In: *The Ethos of Pluralization*. Minneapolis: University of Minnesota Press, 1995, p. xxii.

³⁶⁸ SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003, p. 198.

³⁶⁹ SCHMITT, Carl. *Staatliche Souveränität und freies Meer*, 1941, p. 405 *apud* Ferreira, Bernardo (2008). O nomos e a lei: considerações sobre o realismo político em Carl Schmitt. *Kriterion: Revista de Filosofia*, Vol. 49, n. 118, pp. 327-366. <https://doi.org/10.1590/S0100-512X2008000200004>, p. 334.

³⁷⁰ SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003, p. 128-9.

Com as Grandes Navegações, o mar se torna um dilema para o modelo de soberania territorial existente, um fenômeno típico da modernidade, como bem demonstra Ruschi³⁷¹. Naquele contexto, o “*jus publicum Europaeum* considerava ogni spazio territoriale del globo terrestre come di proprietà di uno Stato appartenente all’Europa, o come terreno conquistabile dal primo (Stato europeo) che lo scoprisse”³⁷².

Com base na compreensão territorialista da soberania, a divisão do mar foi feita com base em linhas globais imaginárias, como a divisão da terra³⁷³. Daquele momento em diante, as dimensões territoriais do Estado não se limitam às fronteiras terrestres, mas avançam sobre as águas, onde o Estado pode exercer seu poder soberano. Ainda assim, mesmo que os limites espaciais do Estado possam avançar sobre as águas, a referência continuava a terra, demonstrando a indissociabilidade existente entre Estado e terra³⁷⁴.

Quando a Inglaterra se afirma como a mais importante potência marítima do século XIX, ocorre uma verdadeira *revolução espacial*. A especificidade e incomparabilidade residiria no fato de que, em um modo completamente diverso das potências marítimas precedentes e infinitamente superior, ela “ha veramente spostato la sua esistenza dalla terra all’elemento del mare”, completando uma revolução, “una rivoluzione del tipo più grande, una planetaria rivoluzione spaziale”³⁷⁵.

2.8. Novas espacialidades e o Estado no século XXI: qual o lugar do direito?

Como ensina Schmitt, “toda vez que, por um novo avanço das forças históricas, por um desatar de novas energias, novas terras e mares ingressam no horizonte da consciência geral da humanidade, mudam também os espaços da existência histórica”. Nessas ocasiões, surgem novas medidas e dimensões da atividade histórico-política, novas ciências, novas ordenações, novas vidas de povos novos ou renascidos. “O alargamento pode ser tão profundo

³⁷¹ RUSCHI, Filippo. *Questioni di spazio: la terra, il mare, il diritto secondo Carl Schmitt*. Torino, Giappichelli, 2012.

³⁷² TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica*. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, 2009. p. 93.

³⁷³ SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003, p. 88-93.

³⁷⁴ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica*. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, 2009. p. 96.

³⁷⁵ SCHMITT, Carl. *Terra e mare: una considerazione sulla storia del mondo*. A cura di Angelo Bolaffi. Milano, Giuffrè Editore, 1986, p. 55-63.

e surpreendente que transforma não apenas as medidas e os parâmetros de mensuração, não apenas o horizonte exterior dos homens, mas também a estrutura do conceito de espaço”³⁷⁶.

Nessa perspectiva, o século XX, ao trazer consigo a progressiva emancipação do econômico em relação ao político, acaba por ser palco de uma transformação da soberania territorial “em um espaço vazio para processos socioeconômicos”³⁷⁷.

Conforme se buscou demonstrar acima, toda ordenação fundamental é uma ordenação do espaço. Fala-se da constituição de uma terra ou de uma parcela de terra como sua ordenação fundamental, seu *nomos*. Portanto, “a verdadeira, a autêntica ordenação fundamental baseia-se, em seu núcleo essencial, sobre determinadas fronteiras e demarcações espaciais, sobre determinadas medidas e uma determinada repartição da terra. No começo de cada grande época”, diz Schmitt, “está uma grande apropriação de terra. Em particular, toda mudança e deslocamento significativos da imagem da Terra estão ligados a mudanças políticas mundiais e a uma nova divisão da Terra, a uma apropriação de terra”³⁷⁸.

Entre as novas espacialidades, o século XX representou a conquista dos céus e do espaço sideral. O céu, que já foi considerado jurisdição exclusiva da *potestas spiritualis* da *Respublica Christiana*³⁷⁹, depois de tantos séculos, ainda legitima o mandato dos líderes chineses (天命 *tianming*)³⁸⁰. Trata-se de aspecto da legitimidade negligenciado por Weber, segundo Zhao, mas que desempenhou um papel particularmente importante na história da China, não apenas em relação aos cânones da história chinesa, mas também da política chinesa atual. Segundo o sociólogo chinês, a legitimidade do mandato é intrinsecamente relacionada ao desempenho do mandatário, cujas promessas devem ser cumpridas sob pena de se desencadear uma crise política imediata – problema especialmente profundo para os estados “que prometem demais”.³⁸¹

³⁷⁶ SCHMITT, Carl. *Terra e mare: una considerazione sulla storia del mondo*. A cura di Angelo Bolaffi. Milano, Giuffrè Editore, 1986, pp. 56-57

³⁷⁷ SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003, p. 226.

³⁷⁸ SCHMITT, Carl. *Terra e mare: una considerazione sulla storia del mondo*. A cura di Angelo Bolaffi. Milano, Giuffrè Editore, 1986, p. 71

³⁷⁹ SCHMITT, Carl. *Terra e mare: una considerazione sulla storia del mondo*. A cura di Angelo Bolaffi. Milano, Giuffrè Editore, 1986, p. 28.

³⁸⁰ “Similar to Europe’s ‘divine right of kings’, the mandate of heaven differed in that it did not unconditionally entitle an emperor to rule the Celestial Empire. While on the dragon throne, the “son of heaven” had total power over his subjects. But he did not have to be of noble birth and he could lose his heavenly mandate for being unworthy, unjust or plain incompetent. The right of the populace to rebel was implicitly guaranteed if the heavens were seen to be displeased. Natural disasters, famine, plague, invasion and even armed rebellion were all regarded as signs the mandate of heaven had been withdrawn”. (ANDERLINI, Jamil. Xi Jinping faces China’s Chernobyl moment. *Financial Times*, february 10 2020. <https://www.ft.com/content/6f7fdbae-4b3b-11ea-95a0-43d18ec715f5>).

³⁸¹ ZHAO, Dingxin. The Mandate of Heaven and Performance Legitimation in Historical and Contemporary China. *American Behavioral Scientist*, Vol. 53, n. 3, 2009, pp. 416-433. doi:10.1177/0002764209338800

Com a “invenção do vôo” pelo brasileiro Santos Dumont, o mundo pode tráfegar por ares nunca antes navegados. O desenvolvimento da aviação foi empregado, nesse período, sobretudo nos conflitos armados. A supremacia bélica passava pelo domínio dos ares, especialmente na Segunda Guerra. Essa nova forma de guerra representou um desafio no plano jurídico, pois não era “compreensibile secondo l’analogia o il parallelismo con le regole del diritto di guerra terrestre o marittimo fino ad allora vigente”³⁸².

A exemplo do que ocorreu com o mar e as definições do espaço marítimo, a comunidade internacional buscou definir o espaço aéreo, reconhecendo a soberania do Estado em relação à porção atmosférica sobrejacente ao território e ao mar territorial. Mesmo o espaço sideral ou espaço cósmico é objeto de disciplina jurídica pelo direito internacional atualmente³⁸³.

Se o século XX representou a conquista do espaço aéreo e sideral, no plano militar, jurídico e econômico, o século XXI representa a conquista do espaço digital³⁸⁴ ou ciberespaço. Essas novas espacialidades exigem novas configurações do direito/soberania para responder às exigências econômicas (como os desafios da tributação da economia digital,

October 12, 2009. <https://doi.org/10.1177/0002764209338800>. Nesse sentido, ver também: PERRY, Elizabeth. *Challenging the Mandate of Heaven: Social Protest and State Power in China*. Armonk: Sharpe, 2002.

³⁸² SCHMITT, Carl. *Terra e mare: una considerazione sulla storia del mondo*. A cura di Angelo Bolaffi. Milano, Giuffrè Editore, 1986, p. 421. A Guerra aérea não visa a ocupação e o domínio – tradicional da guerra terrestre e marítima, mas simplesmente o aniquilamento do inimigo.

³⁸³ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Tratado sobre Princípios Reguladores das Atividades dos Estados na Exploração e Uso do Espaço Cósmico, Inclusive a Lua e Demais Corpos Celestes, de 1967; Acordo sobre o Salvamento de Astronautas e Restituição de Astronautas e de Objetos lançados ao Espaço Cósmico, de 1968; Convenção sobre Responsabilidade Internacional por Danos Causados por Objetos Espaciais, de 1972; Acordo que Regula as Atividades dos Estados na Lua e em outros Corpos Celestes, de 1979; Convenção Relativa ao Registro de Objetos Lançados no Espaço Cósmico, de 1974. Nesse contexto, destaca-se os recentes Acordos Artemis, de 13 de outubro de 2020, baseados no Tratado do Espaço Exterior de 1967, com o fim de criar um ambiente seguro e transparente à exploração, ciência e atividades comerciais para toda a humanidade usufruir, a partir de uma visão compartilhada de princípios, quais sejam: fins pacíficos, transparência, interoperabilidade, assistência emergencial, registro de objetos espaciais, divulgação de dados científicos, preservando o patrimônio, dinâmica de recursos, evitar conflitos das atividades, e eliminação de detritos orbitais e de naves espaciais. (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. Acordo que regula as Atividades dos Estados na Lua e em outros Corpos Celestes, de 5 de dezembro de 1979. (Resolução nº 34/68). Nova Iorque, 1979; ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. Acordo sobre o Salvamento de Astronautas e Restituição de Astronautas e de Objetos lançados ao Espaço Cósmico, de 1968. Londres, Washington e Moscou, em 22 de abril de 1968; ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. *Convenção Relativa ao Registro de Objetos Lançados no Espaço Cósmico*, de 12 de novembro de 1974; ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. *Convenção sobre Responsabilidade Internacional por Danos Causados por Objetos Espaciais*. Londres, Washington e Moscou a 29 de março de 1972; NATIONAL AERONAUTICS AND SPACE ADMINISTRATION (NASA). *The Artemis Accords*. Principles for cooperation in the civil exploration and use of the moon, mars, comets, and asteroids for peaceful purposes. October 13, 2020).

³⁸⁴ GOLDSMITH, Jack L. The Internet and the Legitimacy of Remote Cross-Border Searches, *University of Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper*, No. 16, 2001, pp. 1-15.

a circulação de moedas digitais), tutela de direitos (como a proteção dos dados pessoais) e das novas formas de conflitos (como as guerras híbridas, os ciberataques e a guerra drônica³⁸⁵).

Nesse sentido, de forma percuciente, Hildebrandt se interroga o que aconteceria se nossas autoridades judiciárias decidissem hackear um sistema de computador que está fisicamente localizado em um servidor fora do território do estado que representam, num caso, por exemplo, em que o ataque malicioso foi operado a partir desse local, causando sérios danos a uma variedade de sistemas de computação na sua jurisdição, que tornariam o perpetrador criminalmente responsável de acordo com a própria lei criminal? ³⁸⁶ Goldsmith deixa claro que, para uma interrogação desse gênero, segundo diversos internacionalistas, a resposta seria a configuração de uma violação da soberania territorial do Estado-fonte³⁸⁷.

Implicações do uso de buscas e apreensões extraterritoriais no ciberespaço nos confrontam com a questão da espacialidade a ponto de demandar uma reconceituação da jurisdição em termos de novas espacialidades como ocorreu no passado: estaríamos diante de um *Cyberspace liberum*? Para muitos, o ciberespaço parece evocar um *experiential unregulability* comparado àquele do alto mar grociano, só que, à diferença do ciberespaço, o mar não estava “everywhere or anywhere”³⁸⁸.

Importante salientar que as reflexões envolvendo a relação entre espacialidade e direito no ciberespaço deverá inevitavelmente enfrentar aspectos relativos à democracia. O quanto poderíamos considerar esse espaço como uma esfera pública global? Em que medida poderia um Estado restringir o seu acesso? É inegável que os Estados passam a empregar

³⁸⁵ RUSCHI, Filippo. Il diritto, la guerra e la 'tecnica scatenata'. considerazioni sul drone warfare. In: RUSCHI, Filippo; CAMPIONE, Roger (curatori). *Guerra, diritto e sicurezza nelle relazioni internazionali*. Torino: Giappichelli, 2019, pp. 27-67; RUSCHI, Filippo. Verso la guerra robotica? Una riflessione di filosofia del diritto internazionale (intervento in) *Droni armati: alla ricerca di un quadro normativo*, VIII Antonio Cassese Lecture, Campus delle Scienze Sociali, aula D15, 004, Firenze, mercoledì 23 ottobre 2019; CHANTAL Meloni. Gli omicidi mirati con utilizzo di droni davanti alle Corti. Profili di responsabilità penale e internazionale (intervento in) *Droni armati: alla ricerca di un quadro normativo*, VIII Antonio Cassese Lecture, Campus delle Scienze Sociali, aula D15, 004, Firenze, mercoledì 23 ottobre 2019; MAURI, Diego. Un 'potere fuori misura': l'applicazione della dottrina dell'atto politico ai drone strike (intervento in) *Droni armati: alla ricerca di un quadro normativo*, VIII Antonio Cassese Lecture, Campus delle Scienze Sociali, aula D15, 004, Firenze, mercoledì 23 ottobre 2019.

³⁸⁶ HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace, In *University of Toronto Law Journal*, Volume 63, Number 2, Spring 2013, pp. 196-224.

³⁸⁷ ODDENINO, Alberto. *La governance di Internet fra autoregolazione, sovranità statale e diritto internazionale*. Torino: Giappichelli, 2008.

³⁸⁸ “The high seas escaped this totalitarian scheme due to their value as a common good, their status as a passage, and the vigilance of different players who have resisted occupation. Cyberspace can be territorialized, but only by redefining territory in a way that defies the original connection of the notion of territory to the land, to the earth. [...] The novel connection to territory, however, would have to be inclusive and overlapping” (HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace, In *University of Toronto Law Journal*, Volume 63, Number 2, Spring 2013, p. 222).

métodos sofisticados para recuperar o *domínio*, mesmo remoto, sobre tudo o que afeta sua jurisdição³⁸⁹.

Ocorre que a regulamentação da propriedade intelectual, segurança e liberdade de expressão no ciberespaço exigem governança transnacional em um nível que não pode ser fornecida “by any nation state, in itself, for itself”³⁹⁰. Nas relações internacionais, esse nível de cooperação não é algo simples.

Sobre esse aspecto, Goldsmith lembra que, em diversas ocasiões, o governo do Estado-fonte (*source-country*) não tem autoridade legal para apreender e congelar informações do computador, mesmo dentro de suas fronteiras; falta capacidade tecnológica; o mecanismo de fiscalização demora muito, num cenário em que as evidências de um crime podem ser rapidamente destruídas ou tornadas anônimas; por fim, às vezes, “the source country government simply fails to cooperate”³⁹¹

A reconfiguração da soberania territorial exigida pelo ciberespaço caminha num ambiente complexo, pois a territorialização dos ciberespaços produz comunicação, comércio e crimes transfronteiriços, situando a mesma ação perfeitamente em diferentes territórios; além disso, nos casos em que a jurisdição de um Estado atinja um servidor localizado fisicamente em outro Estado, por retaliação e reciprocidade, pode-se transformar o ciberespaço em uma plataforma de guerra (cibernética). Nesse sentido, é imperioso avaliar a fundamentação teórica desse tipo de ocupação.

Ao proclamar a liberdade dos mares, Grotius estabeleceu como regra fundamental ou lei primária das nações que é lícito para qualquer nação ir a qualquer outra e comerciar com ela³⁹². O *mare liberum* fundou os ideais normativos do livre comércio global, incluindo os de igualdade, reciprocidade e responsabilidade privada e que influenciou consideravelmente o desenvolvimento dos escritos de Smith³⁹³. Poderíamos considerar o ciberespaço como um *canal* que permite o comércio internacional, a comunicação à distância e a proliferação de informação e conhecimento e, nesse sentido, o *ciberespaço liberum* fundamentaria

³⁸⁹ CONVENTION ON CYBERCRIME OF THE COUNCIL OF EUROPE (CETS 185) - Budapest Convention e o Protocol on Xenophobia and Racism committed through computer systems.

³⁹⁰ HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace, In *University of Toronto Law Journal*, Volume 63, Number 2, Spring 2013, p. 216.

³⁹¹ GOLDSMITH, Jack L. The Internet and the Legitimacy of Remote Cross-Border Searches. In *University of Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper*, No. 16, 2001, pp. 1-15, p. 1.

³⁹² GROTIUS, Hugo. *The Freedom of the Seas*. Translated and revised by Ralph Van Deman Magoffin (first published 1688). New York: Oxford University Press, 1916, p. 12.

³⁹³ THUMFART, Johannes. “On Grotius's Mare Liberum and Vitoria's De Indis, Following Agamben and Schmitt”. *Grotiana* 30.1, 2009, pp. 65-87. <https://doi.org/10.1163/016738309X12537002674286>.

juridicamente a *occupatio* ou, ainda assim, precisaríamos de um fundamento em uma nova versão da lei natural?

Ainda que pudéssemos considerar os benefícios do ciberespaço como um *bem comum global*, na linha de um *ciberespaço liberum*, Hildebrandt defende que precisamos encontrar meios de garantir que o ciberespaço *como canal* seja “instituído e mantido como uma *res communis* que não pode ser apropriada nem pode ficar sob o controle soberano exclusivo”, o que exige “uma comunidade internacional vigilante para salvaguardar o controle distribuído, necessário para prevenir monopólios violentos e excludentes”, porque o “cyberspace is everywhere”³⁹⁴.

A guerra territorial e marítima tinha importantes distinções: cada uma tinha o seu conceito de inimigo, de guerra e de pilhagem. A ordem cartográfica abstrata que determina a soberania na ordem espacial da terra firme está ausente no mar. Comparativamente, a mesma passagem seria exigida atualmente. Para entender a espacialidade do ciberespaço, a doutrina busca distingui-la do conceito de espacialidade experimentada em modelos abstratos e conceituais de *espaço*, assim como dos conceitos relacionados, mas distintos, de *lugar* e *propriedade*³⁹⁵.

A relativização da matriz territorialista da soberania, iniciada ainda no século XX, encontra desafios pujantes no século XXI com os movimentos de globalização e o desenvolvimento tecnológico, desafiando os estatutos teóricos relativos à noção de soberania³⁹⁶. Os espaços de fluxos semi-institucionalizados são formalmente reinos privados do poder social que frequentemente desempenham funções públicas ou quase públicas ou servem como fóruns deliberativos do espaço público global e da sociedade global da informação. É preciso levar em conta que existem apenas espaços semi-institucionalizados de informação e de fluxos de capital, sendo um exemplo disso as moedas criptográficas como primeiras moedas globais materialmente separadas na história da humanidade baseadas na Internet, mas sem espaços semi-institucionalizados de fluxos migratórios³⁹⁷.

Verifica-se, atualmente, uma contínua transferência dos atributos da soberania do Estado a agentes não-estatais, especialmente no âmbito de decisões macroeconômicas, de

³⁹⁴ HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace, In *University of Toronto Law Journal*, Volume 63, Number 2, Spring 2013, p. 223-4.

³⁹⁵ COHEN, Julie E. Cyberspace as/and Space, In *Columbia Law Review*, n. 107, 2007, pp. 210-256; HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace, In *University of Toronto Law Journal*, Volume 63, Number 2, Spring 2013, pp. 196-224.

³⁹⁶ SCHMITT, Carl. *Teologia Política*. Bologna, Il Mulino, 1972, p. 33.

³⁹⁷ Belov, Martin. Rule of law in space of flows. In: Belov, Martin (ed.). *Rule of law at the beginning of the twenty-first century*. The Hague: Eleven International Publishing, 2018, pp. 97-140, p. 117.

política internacional e de regulação setorial³⁹⁸. O princípio *cuius regio, eius oeconomia* assegurado, especialmente após a Paz de Westfalia, como atributo inerente à soberania do Estado moderno tornou-se obsoleto no mercado globalizado³⁹⁹. A melhor alocação de recursos sai das mãos do Estado, mas não em decorrência dos arcaicos discursos neoliberais no sentido que Bauman e Stiglitz criticavam⁴⁰⁰.

Na verdade, este é exatamente o significado e o papel do conceito de espaço de fluxos, para permitir uma "ordenação de ordens constitucionais" mais flexível e dinâmica e para o ajuste de sistemas concorrentes que prevêm o Estado de Direito. O espaço institucionalizado de fluxos serve ou deve servir como matriz de territorialidade e espacialidade constitucionalmente relevante, compreendendo reivindicações jurisdicionais sobrepostas no contexto do pluralismo constitucional.

A orientação macroeconômica é definida em larga escala por organismos internacionais, agentes econômicos ou fóruns internacionais, restando ao Estado o papel de internalizar e regulamentar as decisões tomadas nessas instâncias decisórias⁴⁰¹. A política fiscal é um dos principais exemplos desse fenômeno, em que o Estado, originalmente responsável pela definição das políticas fiscais nacionais, se vê constrangido a adequar seus cânones a programas e projetos definidos por organismos dos quais sequer faz parte formalmente, como veremos nos próximos capítulos.

O fenômeno que se está buscando evidenciar não é exatamente o processo de relativização da soberania estatal decorrente da transferência de competência a organizações supranacionais ou daquilo que Bauman chamou de “meta-soberania”. Nesse caso, essa “nova” soberania é, segundo Hirst e Thompson, divisível e alienável e não reduz a centralidade do Estado, responsável por transferir suas prerrogativas às organizações supranacionais⁴⁰². Ou

³⁹⁸ MATTEI, Roberto de. *La sovranità necessaria*. Riflessioni sulla crisi dello Stato moderno, Il Minotauro, 2001; CASSESE, Sabino. *La crisi dello Stato*. Roma-Bari, Laterza, 2002, p. 04; STIGLER, George J. Theory of Economic Regulation, *Bell Journal of Economics and Management Science*, Vol. 2, n. 1, 1971, pp. 03-21.

³⁹⁹ HIRST, Paul. The global economy: myths and realities. In *International affairs*, vol. 73, pp. 409-427, 1997, p. 410; HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. *Globalization in question*. Cambridge, Polity Press, 1999, pp. 70-73.

⁴⁰⁰ “Throwing wide open the gates and abandoning any thought of autonomous economic policy is the preliminary, and meekly complied with, condition of eligibility for financial assistance from world banks and monetary funds” (BAUMAN, Zygmunt. *Globalization: the Human Consequences*. Cambridge: Polity, 1998, p. 68). “The ideas and intentions behind the creation of the international economic institutions were good ones, yet they gradually evolved over the years to become something very different. The Keynesian orientation of the IMF, which emphasize market failures and the role for government in job creation, was replaced by the free market mantra of the 1980s, part of a new ‘Washington Consensus’ – a consensus between the IMF, the World Bank, and the U.S. Treasury about the ‘right’ policies for developing countries – that signaled a radically different approach to economic development and stabilization” (STIGLITZ, Joseph. *Globalization and Its Discontents*. New York, WW Norton & Company, 2002, p. 16).

⁴⁰¹ CASSESE, Sabino. *La crisi dello Stato*. Roma-Bari, Laterza, 2002, p. 40.

⁴⁰² HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. *Globalization in question*. Cambridge, Polity Press, 1999, p. 276.

seja, a existência dessas instituições e a autoridade das decisões tomadas nessa esfera se fundamentam, em última análise, em uma decisão “soberana” do Estado.

A crescente pressão normativa e de jurisdições supranacionais é, nesse sentido, uma das consequências mais relevantes em termos de relativização da soberania político-jurídica dos Estados, especialmente para aqueles que não estão no vértice da hierarquia política e econômica internacional⁴⁰³. A soberania, como princípio de organização do Estado e seu atributo inerente, encontra-se em processo de redução da extensão, intensidade e capacidade de determinação dos programas políticos nacionais – em favor do reforçamento da ordem internacional em temas como o desenvolvimento econômico, sustentabilidade ambiental, combate ao terrorismo e manutenção da paz mundial, ainda que alguns possam objetar que “la globalizzazione sembra avere molto più successo nell’aggiungere nuovo vigore all’inimicizia e alla conflittualità intercomunitaria che nel promuovere la coesistenza pacifica delle comunità”⁴⁰⁴.

Contudo, a relativização da soberania não é apenas consequência da transferência de poder a organizações internacionais ou supranacionais, a partir da cessão parcial de soberania estatal. A redução da participação estatal nos processos de decisão macroeconômicas é acompanhada de um progressivo aumento do poder e influência das corporações privadas. Este é provavelmente o fenômeno mais importante a ser analisado no início deste novo século: os poderes corporativos (assim mesmo, no plural).

No século XV, à Companhia das Índias Orientais foi concedido o monopólio do comércio em determinadas zonas geográficas, o poder de cobrar impostos, assinar acordos comerciais, prender criminosos e declarar guerras. É considerada a primeira corporação transnacional que emitiu bônus e ações no mercado para financiar seu crescimento, um notório precedente que, séculos depois, chegou às multinacionais e transnacionais modernas. Certamente, os novos gigantes empresariais não contam com aqueles excepcionais privilégios da histórica companhia holandesa, mas seu poder supera dezenas de países, em diversos aspectos.

Ilustrativamente, se o Facebook fosse um país, por exemplo, ele seria o país mais populoso do mundo, com 1,84 bilhões de usuários diários ativos. Todos os dias, 35 milhões de pessoas atualizam seus status no Facebook. Praticamente 60,6% dos internautas usam o

⁴⁰³ ZOLO, Danilo. *I signori della pace*. Roma, Carocci, 1998, p. 124

⁴⁰⁴ BAUMAN, Zygmunt. *Modernità liquida*. Roma-Bari, Laterza, 2006, p. 226.

Facebook, o que representa quase 2/3 terços de todos na internet – lembrando que a empresa é proprietária dos aplicativos Facebook, Messenger, Instagram e WhatsApp⁴⁰⁵.

No dia 19 de agosto de 2020, a Apple atingiu a marca histórica de US\$ 2 trilhões em valor de mercado⁴⁰⁶. É óbvio que o “valor de mercado” é um indicador extremamente volátil. Mas apenas para se ter uma ordem de grandeza, a título meramente ilustrativo, naquela data, US\$ 2 trilhões é superior ao PIB de praticamente todos os países, incluindo o Brasil, ficando atrás apenas das sete maiores economias do mundo, de acordo com dados do Banco Mundial⁴⁰⁷.

Considerando que, metodologicamente, o valor de mercado não pode ser empregado como critério comparativo – trazido aqui exclusivamente para fins ilustrativos de grandeza –, abaixo, podemos observar a receita das maiores entidades econômicas do mundo, com base no faturamento das empresas, e a receita orçamentária dos países.

Com base nos dados de 2017, verifica-se que 69 das 100 maiores entidades econômicas do mundo são corporações. Segundo essa lista, a rede norte-americana de supermercados Walmart ocupa a décima colocação:

Receita das maiores entidades econômicas – 2017

Rank	Name	Revenue (USD)	Type
1	United States	3,336,000,000,000	Government
2	China	2,591,000,000,000	Government
3	Japan	1,678,000,000,000	Government
4	Germany	1,598,000,000,000	Government
5	France	1,446,000,000,000	Government
6	United Kingdom	984,400,000,000	Government
7	Italy	884,400,000,000	Government
8	Brazil	819,400,000,000	Government
9	Canada	623,700,000,000	Government
10	Walmart	500,343,000,000	Corporation
11	Spain	492,400,000,000	Government
12	Australia	461,000,000,000	Government
13	State Grid	348,903,000,000	Corporation
14	Netherlands	344,800,000,000	Government
15	Sinopec Group	326,953,000,000	Corporation
16	China National Petroleum	326,008,000,000	Corporation
17	Korea, South	318,000,000,000	Government

⁴⁰⁵ FACEBOOK. Facebook Reports Fourth Quarter and Full Year 2020 Results. <https://investor.fb.com/investor-news/press-release-details/2021/Facebook-Reports-Fourth-Quarter-and-Full-Year-2020-Results/default.aspx>

⁴⁰⁶ APPLE Reaches \$2 Trillion, Punctuating Big Tech’s Grip. *The New York Times*, Aug. 19, 2020 <https://www.nytimes.com/2020/08/19/technology/apple-2-trillion.html>. No ano fiscal encerrado em 2020, a Apple registrou o faturamento de US\$ 274 bilhões. Cf. APPLE INC. Condensed consolidated statements of operations, September 26, 2020. https://www.apple.com/newsroom/pdfs/FY20_Q4_Consolidated_Financial_Statements.pdf.

⁴⁰⁷ WORLD BANK national accounts data, and OECD National Accounts data files <https://data.worldbank.org/>.

18	Royal Dutch Shell	311,870,000,000	Corporation
19	Mexico	292,800,000,000	Government
20	Sweden	274,800,000,000	Government
21	Toyota Motor	265,172,000,000	Corporation
22	Volkswagen	260,028,000,000	Corporation
23	Russia	253,900,000,000	Government
24	Belgium	249,700,000,000	Government
25	BP	244,582,000,000	Corporation
26	Exxon Mobil	244,363,000,000	Corporation
27	Berkshire Hathaway	242,137,000,000	Corporation
28	India	229,300,000,000	Government
29	Apple	229,234,000,000	Corporation
30	Switzerland	223,500,000,000	Government
31	Norway	214,300,000,000	Government
32	Samsung Electronics	211,940,000,000	Corporation
33	McKesson	208,357,000,000	Corporation
34	Glencore	205,476,000,000	Corporation
35	UnitedHealth Group	201,159,000,000	Corporation
36	Austria	194,800,000,000	Government
37	Saudi Arabia	185,600,000,000	Government
38	Daimler	185,235,000,000	Corporation
39	CVS Health	184,765,000,000	Corporation
40	Amazon.com	177,866,000,000	Corporation
41	Turkey	173,900,000,000	Government
42	Indonesia	173,600,000,000	Government
43	Denmark	173,500,000,000	Government
44	EXOR Group	161,677,000,000	Corporation
45	AT&T	160,546,000,000	Corporation
46	General Motors	157,311,000,000	Corporation
47	Ford Motor	156,776,000,000	Corporation
48	China State Construction Engineering	156,071,000,000	Corporation
49	Hon Hai Precision Industry	154,699,000,000	Corporation
50	AmerisourceBergen	153,144,000,000	Corporation
51	Industrial & Commercial Bank of China	153,021,000,000	Corporation
52	AXA	149,461,000,000	Corporation
53	Total	149,099,000,000	Corporation
54	Ping An Insurance	144,197,000,000	Corporation
55	Honda Motor	138,646,000,000	Corporation
56	China Construction Bank	138,594,000,000	Corporation
57	Trafigura Group	136,421,000,000	Corporation
58	Chevron	134,533,000,000	Corporation
59	Cardinal Health	129,976,000,000	Corporation
60	Costco	129,025,000,000	Corporation
61	SAIC Motor	128,819,000,000	Corporation
62	Verizon	126,034,000,000	Corporation
63	Allianz	123,532,000,000	Corporation
64	Argentina	123,200,000,000	Government
65	Kroger	122,662,000,000	Corporation
66	Agricultural Bank of China	122,366,000,000	Corporation
67	General Electric	122,274,000,000	Corporation
68	China Life Insurance	120,224,000,000	Corporation
69	Walgreens Boots Alliance	118,214,000,000	Corporation
70	BNP Paribas	117,375,000,000	Corporation

71	Japan Post Holdings	116,616,000,000	Corporation
72	Bank of China	115,423,000,000	Corporation
73	JPMorgan Chase & Co.	113,899,000,000	Corporation
74	Fannie Mae	112,394,000,000	Corporation
75	Gazprom	111,983,000,000	Corporation
76	Prudential	111,458,000,000	Corporation
77	BMW Group	111,231,000,000	Corporation
78	Alphabet	110,855,000,000	Corporation
79	China Mobile Communications	110,159,000,000	Corporation
80	Nissan Motor	107,868,000,000	Corporation
81	Nippon Telegraph & Telephone	106,500,000,000	Corporation
82	China Railway Engineering Group	102,767,000,000	Corporation
83	Home Depot	100,904,000,000	Corporation
84	China Railway Construction	100,855,000,000	Corporation
85	Assicurazioni Generali	100,552,000,000	Corporation
86	Bank of America Corp.	100,264,000,000	Corporation
87	Express Scripts Holding	100,065,000,000	Corporation
88	Wells Fargo	97,741,000,000	Corporation
89	Greece	95,360,000,000	Government
90	Lukoil	93,897,000,000	Corporation
91	Boeing	93,392,000,000	Corporation
92	Dongfeng Motor	93,294,000,000	Corporation
93	Taiwan	93,000,000,000	Government
94	Portugal	92,990,000,000	Government
95	Israel	92,820,000,000	Government
96	South Africa	92,380,000,000	Government
97	Siemens	91,585,000,000	Corporation
98	Phillips 66	91,568,000,000	Corporation
99	Carrefour	91,276,000,000	Corporation
100	Nestle	91,222,000,000	Corporation

Global Justice Now, List comparing the revenues of countries and corporations, 17 October 2018

Sources: CIA World Factbook 2017 and Fortune Global 500

A pretensão, novamente, não é a simples comparação de faturamento entre países e corporações. Nesse aspecto, concordamos com Naím sobre a fragilidade e limitação desse tipo de comparação, uma vez que, de um lado, a capacidade de influência política não se mede necessariamente pelo faturamento de uma empresa em relação ao PIB de um país e, de outro, a forma do poder corporativo difere essencialmente daquela do Estado⁴⁰⁸. O que se quer é problematizar o papel das corporações no ambiente político transnacional.

Entre 2017 e 2020, houve mudanças substanciais na lista acima, especialmente após a crise decorrente da pandemia de coronavírus, em que se verificou o encolhimento global da economia, o crescimento expressivo do faturamento de empresas de determinados segmentos

⁴⁰⁸ Naím, Moisés. *El fin del poder*. México: Debate, 2015.

econômicos (especialmente, do comércio eletrônico, empresas de tecnologia etc.), a redução brutal da atividade de outras tantas e o aumento do déficit público dos Estados⁴⁰⁹.

A Forbes Global 2000 classificou as maiores empresas do mundo de acordo com quatro critérios: vendas, lucros, bens e valor de mercado. A lista apresenta apenas empresas de capital aberto que negociam ações na bolsa de valores. Portanto, há, ainda, uma infinidade de outras empresas privadas potencialmente com mais patrimônio. De todo modo, com base nesses dados, já é possível ter uma ordem de grandeza.

Como é possível imaginar, entre as primeiras colocações, encontraremos empresas do segmento econômico de tecnologia (como Apple, Alphabet, Microsoft e Samsung), serviços de telecomunicação (como a AT&T), operações de petróleo e gás (como Aramco, Shell e ExxonMobil), seguros (como a Ping An e Allianz) e indústria automobilística (Toyota e Volkswagen). Chama a atenção que, das 20 maiores empresas listadas, 8 delas são instituições financeiras (ICBC, China Construction Bank, JPMorgan Chase, Agricultural Bank of China, Bank of America, Bank of China, Wells Fargo e Citigroup):

⁴⁰⁹ As 10 maiores corporações, somadas, possuem mais receita que 196 países, somados. O Google abocanha 88% da fatia de mercado de publicidade on-line. O Facebook controla mais de 70% das redes sociais em celulares (incluindo Instagram, Messenger e WhatsApp). A Amazon tem 70% da fatia de mercado dos livros eletrônicos e, nos Estados Unidos, absorve 50% do dinheiro gasto em comércio eletrônico.

Rank	Company	Country/Territory	Sales	Profits	Assets	Market Value
1	ICBC	China	\$177.2 B	\$45.3 B	\$4,322.5 B	\$242.3 B
2	China Construction Bank	China	\$162.1 B	\$38.9 B	\$3,822 B	\$203.8 B
3	JPMorgan Chase	United States	\$142.9 B	\$30 B	\$3,139.4 B	\$291.7 B
4	Berkshire Hathaway	United States	\$254.6 B	\$81.4 B	\$817.7 B	\$455.4 B
5	Agricultural Bank of China	China	\$148.7 B	\$30.9 B	\$3,697.5 B	\$147.2 B
5	Saudi Arabian Oil Company (Saudi Aramco)	Saudi Arabia	\$329.8 B	\$88.2 B	\$398.3 B	\$1,684.8 B
7	Ping An Insurance Group	China	\$155 B	\$18.8 B	\$1,218.6 B	\$187.2 B
8	Bank of America	United States	\$112.1 B	\$24.1 B	\$2,620 B	\$208.6 B
9	Apple	United States	\$267.7 B	\$57.2 B	\$320.4 B	\$1,285.5 B
10	Bank of China	China	\$135.4 B	\$27.2 B	\$3,387 B	\$112.8 B
11	AT&T	United States	\$179.2 B	\$14.4 B	\$545.4 B	\$218.6 B
11	Toyota Motor	Japan	\$280.5 B	\$22.7 B	\$495.1 B	\$173.3 B
13	Alphabet	United States	\$166.3 B	\$34.5 B	\$273.4 B	\$919.3 B
13	ExxonMobil	United States	\$256 B	\$14.3 B	\$362.6 B	\$196.6 B
13	Microsoft	United States	\$138.6 B	\$46.3 B	\$285.4 B	\$1,359 B
16	Samsung Electronics	South Korea	\$197.6 B	\$18.4 B	\$304.9 B	\$278.7 B
17	Wells Fargo	United States	\$98.9 B	\$14.3 B	\$1,981.3 B	\$118.8 B
18	Citigroup	United States	\$104.4 B	\$17.1 B	\$2,219.8 B	\$101.1 B
19	Walmart	United States	\$524 B	\$14.9 B	\$236.5 B	\$344.4 B
20	Verizon Communications	United States	\$131.4 B	\$18.4 B	\$294.5 B	\$237.7 B
21	Royal Dutch Shell	Netherlands	\$311.6 B	\$9.9 B	\$394 B	\$126.5 B
22	Amazon	United States	\$296.3 B	\$10.6 B	\$221.2 B	\$1,233.4 B
23	Volkswagen Group	Germany	\$275.2 B	\$12 B	\$538.9 B	\$70.4 B
24	UnitedHealth Group	United States	\$246.3 B	\$13.8 B	\$189.1 B	\$277.1 B
25	Allianz	Germany	\$122.4 B	\$8.9 B	\$1,183.5 B	\$77.1 B
26	China Merchants Bank	China	\$58.4 B	\$13.7 B	\$1,094.9 B	\$120.9 B
27	Comcast	United States	\$108.7 B	\$11.7 B	\$262.4 B	\$171.7 B
28	China Mobile	Hong Kong	\$108.1 B	\$15.5 B	\$233.9 B	\$164.9 B
29	Total	France	\$176.2 B	\$11.3 B	\$273.3 B	\$93.1 B
30	Postal Savings Bank Of China (PSBC)	China	\$64.4 B	\$9 B	\$1,522.4 B	\$92 B
31	Alibaba Group	China	\$70.6 B	\$24.7 B	\$189.4 B	\$545.4 B
32	Gazprom	Russia	\$122.6 B	\$22.7 B	\$331.7 B	\$60.8 B
32	PetroChina	China	\$364.1 B	\$6.6 B	\$392.3 B	\$65.9 B
34	Johnson & Johnson	United States	\$82.8 B	\$17.2 B	\$155 B	\$395.3 B
35	RBC	Canada	\$50.9 B	\$10 B	\$1,116.3 B	\$87.7 B
36	Walt Disney	United States	\$74.8 B	\$10.4 B	\$200.9 B	\$195.3 B
37	China Life Insurance	China	\$103.7 B	\$8.5 B	\$536.2 B	\$60.3 B
38	Intel	United States	\$75.7 B	\$22.7 B	\$147.7 B	\$254 B
39	Facebook	United States	\$73.4 B	\$21 B	\$138.4 B	\$583.7 B
40	CVS Health	United States	\$256.8 B	\$6.6 B	\$224.3 B	\$80.4 B
41	Nestlé	Switzerland	\$93.1 B	\$12.7 B	\$132.1 B	\$304.1 B
42	BNP Paribas	France	\$128 B	\$8.7 B	\$2,429.9 B	\$39.2 B
43	Nippon Telegraph & Tel	Japan	\$109.6 B	\$7.9 B	\$211.1 B	\$83 B
44	HSBC Holdings	United Kingdom	\$67.2 B	\$3.8 B	\$2,917.8 B	\$105.3 B
45	Bank of Communications	China	\$66.6 B	\$11.2 B	\$1,422.1 B	\$47.1 B
46	TD Bank Group	Canada	\$44.8 B	\$9.3 B	\$1,102 B	\$75.8 B
47	Goldman Sachs Group	United States	\$53.9 B	\$7.4 B	\$1,090 B	\$63.4 B
48	Morgan Stanley	United States	\$53 B	\$8.3 B	\$896.8 B	\$62.1 B
49	Pfizer	United States	\$50.7 B	\$15.8 B	\$167.5 B	\$212.8 B
50	Tencent Holdings	China	\$54.6 B	\$13.5 B	\$137 B	\$509.7 B
51	IBM	United States	\$76.5 B	\$9 B	\$153.4 B	\$111.5 B
52	Mitsubishi UFJ Financial	Japan	\$60.1 B	\$5.4 B	\$2,893 B	\$51.8 B
53	General Electric	United States	\$99.9 B	\$6.3 B	\$262 B	\$59.5 B
53	Rosneft	Russia	\$126.9 B	\$10.9 B	\$208.5 B	\$48.1 B
55	Santander	Spain	\$89.2 B	\$7.3 B	\$1,709.2 B	\$37.1 B
56	Anheuser-Busch InBev	Belgium	\$52.3 B	\$9.1 B	\$238.3 B	\$89.9 B
57	Industrial Bank	China	\$50.2 B	\$9.2 B	\$1,045 B	\$49 B

Olhando sob esse prisma, poder-se-ia imaginar que o poder das empresas é sempre maior. No entanto, Naím sustenta que o poder das corporações é cada vez mais débil, transitório, limitado, volátil, flexível e fragmentado. Segundo ele, as estruturas estáticas que caracterizavam as grandes corporações há algumas décadas, como as chamadas Sete Irmãs

(indústria petróleo), mudaram. Eram poucas companhias que dominavam seus respectivos mercados e eram tão grandes, ricas, potentes e arraigadas que era impensável prescindir delas. Os líderes das grandes corporações são sempre cada vez mais limitados. O poder hoje é mais competitivo. Há 20 anos, se falava do domínio da Microsoft, o que não se verifica na prática (em referência ao poder do Google e Facebook)⁴¹⁰.

Além disso, presenciamos o surgimento de uma nova e importante *comodity*: os dados pessoais, o “petróleo da era digital”⁴¹¹. Entre as seis empresas mais valiosas negociadas na Bolsa americana, cinco são de tecnologia: Apple, Google, Facebook, Microsoft e Amazon. Assim como o seu potencial econômico, a sua capacidade de influência política não pode ser ignorada⁴¹². É sempre mais difícil quantificar e seguir a informação, cujo fluxo de dados não existia no final do século XIX, quando Rockefeller fundou a Standard Oil, por exemplo.

As grandes corporações modernas despontaram no final do século XIX como resultado da produção e da distribuição em massa e eram vistas como as principais responsáveis pelo forte crescimento industrial presenciado no século XX, com expressiva identidade nacional⁴¹³. Esse aspecto é facilmente identificado no caso dos *chaebol* coreanos ou na frase de Charles Wilson nos anos cinquenta, então secretário de Defesa dos EUA: “O que é bom para nosso país é bom para a General Motors”.

Atualmente, esse mesmo fenômeno perdeu força, com a expressiva desterritorialização da economia. Visando construir um mapa da estrutura do poder econômico, em 2011, analistas de sistemas complexos do Instituto Federal de Tecnologia de Zurique reuniram dados de 43.060 empresas transnacionais, cruzando-os com seu conjunto de acionistas e seu faturamento. O resultado revelou que 147 firmas controlavam 40% da riqueza global, quase todas elas instituições financeiras, como Barclays, JPMorgan Chase, Goldman Sachs, UBS, Merrill Lynch, Vanguard Group, Legal & General Group, State Street Corporation, AXA, FMR Corporation, Capital Group Companies. Isso não significa que as instituições financeiras detenham o controle gerencial das empresas; apenas evidencia a concentração da

⁴¹⁰ NAÍM, Moisés. *El fin del poder*. México: Debate, 2015.

⁴¹¹ THE WORLD’S most valuable resource is no longer oil, but data, *The Economist*, May 6th 2017, <https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data>

⁴¹² GORI, Gianmarco. Social media ed elezioni. I limiti del diritto e il rischio di una modulated democracy. In: *Rivista Informatica e diritto*, n. 1-2/2017, Numero speciale Informatica e diritto / Social media e diritti. Diritto e social media (a cura di Gian Luca Conti, Marina Pietrangelo, Francesco Romano). Firenze, ITTIG, Edizioni Scientifiche Italiane, 2017, pp. 203-236.

⁴¹³ CHANDLER Jr., Alfred D. *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Cambridge, Harvard University Press, 1977.

propriedade de ações nas mãos de investidores institucionais (como bancos, fundos de pensão, seguros e sociedades de investimento)⁴¹⁴.

Em algumas oportunidades, os investidores institucionais demonstram seu poder de influência, como no caso da BlackRock, maior gestora de ativos do mundo, que capitaneou uma forte pressão contra a direção da ExxonMobil para obrigá-la a informar sobre as suas medidas contra a mudança climática. Nos EUA, os fundos institucionais possuem 80% do capital do índice Standard & Poor's 500; na Europa, 58% do Standard & Poor's Euro. Na Espanha, 43% do capital está nas mãos de fundos internacionais⁴¹⁵.

Também desempenham um papel importante os *hedge funds*, que utilizam os mercados de derivativos para apostar na variação de um valor negociado no futuro, e os *dark pools*, fóruns financeiros privados que permitem a investidores negociarem ativos sem exposição pública até a sua efetivação. Cerca de 42% do volume diário negociado nos mercados é feito em *dark pools*, segundo a Tabb Group. Esse mercado, que existe há décadas, foi intensificado com o advento da inteligência artificial, que permite a aquisição e venda de ativos em microssegundos: “já não basta ter em conta os conselhos de administração; a raiz do poder vai direto ao algoritmo”⁴¹⁶.

Quando publicou a *Sociedade do Risco*, em 1986, Beck havia proposto a distinção entre primeira e segunda modernidade, caracterizando a primeira modernidade como uma sociedade estatal e nacional, estruturas coletivas, pleno emprego, rápida industrialização e uma exploração da natureza “não visível”. O modelo da primeira modernidade – também denominado “simples” ou “industrial” – tem profundas raízes históricas. Afirmou-se na sociedade europeia através de diversas revoluções políticas e industriais, a partir do século XVIII. Atualmente, estamos passando por um processo de “modernização da modernização”, segunda modernidade ou “modernidade reflexiva”, segundo Beck, em que se torna objeto de reflexão as acepções fundamentais, as insuficiências e as antinomias da primeira modernidade⁴¹⁷.

Ou seja, o que distingue a *modernidade reflexiva* e a torna problemática “é o fato que devemos encontrar respostas radicais aos desafios e riscos globais produzidos pela própria

⁴¹⁴ VITALI, Stefania; GLATTFELDER, James B.; BATTISTON Stefano. The Network of Global Corporate Control. *PLoS ONE*, Vol. 6, n. 10, pp. 1-6, 2011. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0025995>.

⁴¹⁵ GALINDO, Cristina. “Quando as empresas são mais poderosas que os países”, *El Pais*, 08 nov 2017. https://brasil.elpais.com/brasil/2017/11/03/economia/1509714366_037336.html

⁴¹⁶ GALINDO, Cristina. “Quando as empresas são mais poderosas que os países”, *El Pais*, 08 nov 2017. https://brasil.elpais.com/brasil/2017/11/03/economia/1509714366_037336.html

⁴¹⁷ BECK, Ulrich. *La società del rischio: verso una seconda modernità*. Trad. Walter Privitera. Roma: Carocci, 2000.

modernidade”⁴¹⁸. Nesse sentido, a modernidade é desafiada a enfrentar o desafio de cinco processos: a globalização, a individualização, a desocupação e sub-ocupação, a revolução de gênero, e, *last but not least*, os riscos globais da crise ecológica e da turbulência dos mercados financeiros. Com isso, é desafiada a responder à afirmação de um novo tipo de capitalismo e um novo estilo de vida, muito diferente daquele das fases precedentes do desenvolvimento social. E é exatamente por isso que precisamos urgentemente, segundo Beck, de novos quadros referenciais tanto no plano sociológico quanto no plano político⁴¹⁹.

Por causa do caráter *reflexivo* – nos termos empregados também por Soros e Giddens⁴²⁰ – dos meios de informação, os mercados financeiros tendem à instabilidade: podem se tornar caóticos, serem influenciados por efeitos de *bandwaggon*, de comportamentos de massa irracionais e fenômenos de pânico. Em razão disso, os mercados financeiros globais pertencem à categoria da *sociedade mundial do risco*: “a principal consequência disso tudo é que a era da ideologia do livre-mercado é agora uma vaga lembrança”. E o que se está verificando é exatamente o contrário, segundo Beck: a politização do mercado global. Ainda em 1999, o sociólogo já visualizava o que ele chamou de “Chernobil econômica”, para designar o caráter “socialmente explosivo” do risco financeiro global: isso dá origem a uma dinâmica de transformação cultural e política que enfraquece as burocracias, desafia a hegemonia da economia clássica, desafia o neoliberalismo e reordena as fronteiras e arenas da política contemporânea⁴²¹.

Os eventos históricos comprovaram o vaticínio de Beck: a globalização se transformou em um fenômeno descentralizado, não controlado e não controlável apenas por um país ou um grupo de países. As consequências da globalização afetam a todos, ao menos em relação aos riscos financeiros, aos meios de comunicação e ao desequilíbrio ecológico⁴²². O Estado não ficaria imune a tais transformações⁴²³.

⁴¹⁸ BECK U.; ZOLO D. Una discussione sulla società globale del rischio. *Jura Gentium, Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale*, 2005. https://www.juragentium.org/topics/wlgo/it/beck.htm#*.

⁴¹⁹ BECK, Ulrich. *La società del rischio: verso una seconda modernità*. Trad. Walter Privitera. Roma: Carocci, 2000.

⁴²⁰ BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Reflexive Modernization: Politics, Tradition and Aesthetics in the Modern Social Order*. Stanford, Stanford University Press, 1994; SOROS, George. “General Theory of Reflexivity”, *Financial Times*, october 27 2009, <https://www.ft.com/content/0ca06172-bfe9-11de-aed2-00144feab49a>; SOROS, George. *The Crash of 2009 and What it Means: The New Paradigm for Financial Markets*. New York: Public Affairs, 2009; BRYANT, Christopher G. A. George Soros's theory of reflexivity: a comparison with the theories of Giddens and Beck and a consideration of its practical value, *Economy and Society*, 31:1, 2002, pp. 112-131.

⁴²¹ BECK U.; ZOLO D. (diálogo tra), *Pensare globale, Reset*, 23/1999, p. 5.

⁴²² No Capítulo 3, dedicar-se-á especial atenção ao primeiro aspecto, abordando a resposta global à Crise de 2008 e a construção da nova arquitetura financeira global.

⁴²³ BELOV, Martin. Rule of law in space of flows. In: BELOV, Martin (ed.). *Rule of law at the beginning of the twenty-first century*. The Hague: Eleven International Publishing, 2018, pp. 97-140.

O *Welfare State* europeu encontra dificuldade de manter as políticas públicas típicas de um Estado de bem-estar social, como acesso amplo à saúde, educação, trabalho e seguridade social. Em muitos países do Velho Continente, já se confirma a predição de Beck relativa à *brasilinização* da Europa⁴²⁴. Constata-se uma expressiva difusão da informalidade e da flexibilização do mercado de trabalho, do aumento do desemprego e do subemprego⁴²⁵, de formas de trabalho difíceis de designar com a terminologia atual.

A regulação estatal dos salários e o sistema de proteção social dos trabalhadores são desafiados pelas relações de trabalho pós-industriais, como nos casos dos motoristas, motociclistas e ciclistas de aplicativos (*riders*). Ou seja, se o início do século XX foi marcado pela expansão dos direitos dos trabalhadores, pela expansão de políticas de pleno emprego e o desenvolvimento de uma série de políticas orientadas a um mercado do trabalho inclusivo, paritário e não discriminatório, em resposta à revolução industrial, à urbanização da sociedade e à inserção das mulheres no mercado de trabalho, o início do século XXI é marcado pela explosão do número de pessoas desempregadas e que desistiram de procurar emprego formal, por novas formas de controle, gerenciamento e organização do trabalho, decorrentes de processos de informalização ou flexibilização das relações do trabalho, de novas formas de subordinação do trabalho autônomo ou da *uberização* das relações de trabalho.

Não por acaso, ainda no final dos anos 90, Beck nos convidava a “superar a ficção do regime de plena ocupação do trabalho no Ocidente”, a “romper a gaiola conceitual da sociedade de pleno emprego, ou seja, de que a identidade apenas se constitui da seguridade social e por meio do trabalho regulamentar”, a “nos perguntar como a democracia pode ser fundamentada, de maneira renovada, além do pleno emprego, revitalizada nas malhas do cotidiano”; em síntese, nos desafiava a “refundar a democracia no cotidiano”⁴²⁶.

Nesse contexto, enquanto a economia mundial e os lucros das grandes corporações crescem, os recursos financeiros tradicionalmente destinados às pensões, serviços sociais e assistência aos idosos diminuem nos países ocidentais, especialmente por causas ligadas ao deslocamento transnacional da produção visando a redução do custo de mão-de-obra, da

⁴²⁴ BECK, Ulrich. *Che cos'è la globalizzazione? Rischi e prospettive della società planetaria*. Carocci, Roma 1999, p. 187. Em seu *Die schöne neue Arbeitswelt*, Beck rejeita sua tese da “brasilinização do Ocidente”. Invertendo o juízo de Marx, Beck argumenta que muitas áreas do chamado “Terceiro Mundo” mostram à Europa a imagem de seu futuro (com o desenvolvimento de sociedades multireligiosas, multiétnicas e multiculturais, estilos de vida intraculturais e uma multiplicação das soberanias). BECK, Ulrich. *The Brave New World of Work*. Cambridge, Polity Press, 2000 *passim*.

⁴²⁵ Segundo Giddens, a subcontratação (emprego em tempo parcial, emprego precário) constitui uma ruptura do poder das multinacionais e não uma característica nova do seu domínio. GIDDENS, A. *Para além da esquerda e da direita*. Lisboa, Celta, 1997, p. 106.

⁴²⁶ BECK, Ulrich. “O Ocidente brasileiro”. *Folha de São Paulo*, Caderno Mais, 23/05/1999, p. 4.

financeirização e digitalização da economia e de técnicas de planejamento tributários mais ou menos agressivas.

Ou seja, o início deste século é fortemente marcado pela 1. crise dos orçamentos estatais, que concentra a receita tributária nas atividades produtivas típicas do capitalismo industrial num cenário de transformação do capitalismo; 2. do aumento da concentração de riqueza e renda com o consequente aumento da desigualdade; e 3. da aposta no multilateralismo como forma de política para temas de interesse global, com especial destaque, nesse contexto, à influência de agentes não-estatais, organizações não institucionalizadas, agentes financeiros e grandes corporações.

Nesse sentido, se inicialmente empregamos o *Espantalho* para evidenciar algumas características do Estado no plano epistemológico, considerando os seus discursos de justificação e legitimação, a abordagem filosófica e antropológica das teorias contratuais, as transformações do constitucionalismo e do papel do Estado, nas distintas experiências ocidentais, seus processos de racionalização do poder e do exercício da violência, neste momento final, gostaríamos de focar a atenção nas vestes rasgadas da figura, que se apresenta em frangalhos.

Se, de um lado, a estética do espantalho pode rememorar o poder simbólico original do Estado, de outro – considerando os efeitos da globalização, a relativização da soberania, as transformações das relações de trabalho, a financeirização da economia e a erosão da base tributária –, evidencia figurativamente a sua crise, uma vez que o Estado se apresenta atualmente em panos velhos e rasgados, com partes de tecido sobrepostos ou ausentes, devendo lidar, de um lado, com as exigências do mercado para manter o equilíbrio fiscal – emergindo o orçamento público como bem jurídico a ser tutelado – e, de outro, com uma nova forma de produção jurídica, a reafirmação de uma nova forma do capitalismo, o aumento da complexidade social e o esgotamento dos cânones da democracia representativa, com especial destaque aos poderes corporativos na esfera transnacional.



Guerra e Paz (1952), Candido Portinari

III – GUERRA E PAZ FISCAL: OS SISTEMAS FISCAIS ENTRE COMPETIÇÃO E COOPERAÇÃO INTERNACIONAL

Analisando as declarações dos líderes do G20 após a Crise de 2008, combinando-as com o desenvolvimento das políticas fiscais internacionais promovidas no mesmo período, conduzidas especialmente por organizações como OCDE, ONU, FMI, BIS, é possível identificar a configuração de uma nova arquitetura financeira global, a instituição de novos standards de transparência fiscal, a formação de um novo quadro normativo relativo à fiscalidade internacional e o início da coagulação de diversos parâmetros relativos à justiça fiscal em nível internacional. As mudanças promovidas em apenas uma década demonstram uma verdadeira *svolta* em termos políticos, jurídicos e epistemológicos em relação aos tempos precedentes. Nas próximas páginas, a atenção se concentrará mormente sobre esse último aspecto.

Como vimos nas páginas precedentes, esse fenômeno emerge num ambiente histórico caracterizado por movimentos de globalização, processos de financeirização e digitalização da economia, relações comerciais praticadas por corporações transnacionais, o que representa uma mudança substancial das dinâmicas econômicas dos Estados e das empresas, a partir da relativização da noção territorial de soberania, do desencadeamento de uma série de *soft law* e o reforçamento de instituições transversais de regulamentação jurídica.

A financeirização da economia implicou um processo de progressiva cisão entre economia real e financeira. A remoção dos limites legais à circulação de capitais implicou uma ruptura do preexistente nexo de imediata dependência entre circulação monetária e as transações comerciais subjacentes, criando as condições para a realização de um mercado financeiro e especulativo autônomo da economia real, ou *meta-mercado financeiro*⁴²⁷.

Nesse contexto, a tecnologia possui um papel fundamental em razão do seu estreito nexo com o capitalismo, “così stretto che non ci permette più di discernere la vicenda economica da quella scientifica e tecnologica, come se la scienza e la tecnologia fossero ormai quasi del tutto inglobate nel mondo della produzione e da questo dipendessero quasi integralmente”⁴²⁸.

O desenvolvimento tecnológico não é somente um componente da globalização real – com a criação de robôs, aviões, máquinas, que reduzem o custo de produção em larga escala e

⁴²⁷ DI GASPARE G. *Teoria e critica della globalizzazione finanziaria*. Dinamiche del potere finanziario e crisi sistemiche. Padova, Cedam, 2011, p. 145 ss.

⁴²⁸ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 39.

facilitam o comércio em nível mundial –, mas sobretudo da globalização financeira e da criação do ciberespaço, vocacionado a anular o elemento espacial e temporal da sociedade.

A globalização redefiniu os limites espaço-temporais, produzindo efeitos profundos na vida quotidiana das pessoas e nas esferas de relevância pública. Nesse contexto, desenrolou-se uma profunda reestruturação da relação entre direito e território, que tradicionalmente pertencia ao Estado-nação. A dimensão globalizante da economia não fez os Estados desaparecerem; ao contrário, não desapareceram; se tornaram cada vez mais funcionais aos mercados, naquilo que Ferrarese denominou de *funzionalità invertita*⁴²⁹.

A globalização alterou, ainda, o modo de produção do direito, uma vez que alterou a ideia de um direito monopólio do Estado, exposto à influência e aos impulsos dos privados. Ou seja, há uma tendência à privatização e descentralização da produção jurídica. A figura do *legislador* é refratada em uma multiplicidade de sujeitos – cada vez mais privados, anônimos e invisíveis. Os sujeitos, expostos a este sistema de interdependência mútua entre expansão de mercado e interconexão espaço-temporal, podem escolher cada vez mais as relações a serem estabelecidas com os lugares, estabelecendo relações múltiplas com diferentes lugares (*poligamia di luogo*).

A possibilidade de dar uma localização transnacional, além de cruzar diferentes culturas, referências e instituições, induz a uma *des-absolutização* e *dessacralização* das referências normativas habituais. As empresas transnacionais podem escolher os territórios onde estabelecer suas atividades e decidir os *assets* institucionais aos quais se submeter em vez de outros, numa espécie de *direito a la carte*⁴³⁰.

Ao contrário do que se poderia imaginar, o *multilocalismo jurídico* não é visto como fonte de incógnitas, riscos ou custos submersos, diante da insegurança jurídica causada da multiplicidade de regras jurídicas aplicáveis; na realidade, é entendida como uma fonte de oportunidades, mesmo se a escolha sobre qual *asset* normativo se submeter deriva não apenas das regras existentes, mas também e sobretudo de *vazios normativos*.

Do ponto de vista fiscal, a economia globalizada, financeira e digital pode dificultar a identificação geográfica do evento que dá origem à tributação (*fato gerador*) ou do Estado competente para a cobrança do tributo. Isso implica um movimento que vai de uma

⁴²⁹ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 14-25.

⁴³⁰ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 48.

plurilocalização a uma *não-localização* da realidade econômica⁴³¹ – o que, por conseguinte, pode afastar a incidência tributária.

Como se tentará demonstrar a seguir, a existência de atividades econômicas não tributadas (ou tributadas em bases muito reduzidas) é considerada politicamente, cada vez mais, como uma espécie de *injustiça* e não propriamente como um exercício de liberdade de escolha por parte das empresas. O interessante é que esta *injustiça* (na falta de um termo melhor) não é vista apenas como um problema relativo à concorrência desleal ou à distorção do mercado em detrimento dos atores econômicos privados, mas especialmente como uma afronta ao Estado e ao orçamento público. Eis, aqui, um ponto fundamental.

Para demonstrar isto, vamos nos concentrar em dois eventos principais: a nova arquitetura financeira global a partir das normas globais de transparência fiscal e o Projeto BEPS, evidenciando o papel especial da OCDE e do G20 nesse cenário, para, ao fim, refletir sobre tais mudanças no plano epistemológico.

3.1. A era do segredo bancário acabou! *Global tax transparency standards* e os tratados de troca automática de informações em matéria fiscal

Em abril de 2009, os líderes do G20 declararam o fim da era do segredo bancário⁴³². Naquela ocasião, emitiram a *Declaration on Strengthening the Financial System*⁴³³, em que concordaram em tomar medidas contra países não-cooperantes (*non-cooperative jurisdictions*), especialmente os chamados *paraísos fiscais*, além de implementar sanções para proteger as finanças públicas e os sistemas financeiros. A OCDE publicou, na mesma data, uma lista de países avaliados pelo *Global Forum against the international standard for exchange of tax information*⁴³⁴. Daquele momento em diante, a arquitetura do sistema financeiro e tributário global estava destinada a mudar profundamente.

Sustentando que o fundamento para uma globalização sustentável e para o aumento da prosperidade para todos passa por uma economia mundial aberta, baseada em princípios de mercado, regulação efetiva e instituições globais fortes, os líderes do G20 propuseram, então, um conjunto de contramedidas aos países que não estavam dispostos a cooperar com os novos

⁴³¹ GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

⁴³² G20. *London Summit – Leaders' Statement*. 2 April 2009. https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf

⁴³³ G20. *Declaration on strengthening the financial system – London Summit*. 2 April 2009. https://www.fsb.org/wp-content/uploads/london_summit_declaration_on_str_financial_system.pdf.

⁴³⁴ OECD. *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard*. Progress made as at 2 April 2009. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42497950.pdf>.

padrões internacionais de transparência fiscal, entre as quais: a) exigir a divulgação de informações por parte dos contribuintes e instituições financeiras em relação a transações envolvendo países não-cooperantes; b) instituir impostos retidos na fonte; c) vedar deduções de despesas pagas a beneficiários residentes em países não-cooperantes; d) revisar a política de tratados em matéria fiscal; e) pedir a instituições internacionais e bancos regionais de desenvolvimento a revisão de suas políticas de investimento; e f) aumentar o peso dos princípios de transparência e troca de informações fiscais na concepção de programas de assistência bilateral.⁴³⁵

O fortalecimento das instituições financeiras globais exigia a reforma das instituições financeiras internacionais, orientada com base em padrões de transparência e *accountability*, regulação prudencial e governança, integridade do mercado financeiro e cooperação internacional, entendendo-se como uma *ameaça* a tais propósitos o comportamento dos países não-cooperantes. Foi nesse sentido o apelo dos líderes do G20, para que todas as jurisdições cumprissem as normas internacionais prudenciais, fiscais e de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, defendendo o padrão internacional para troca de informações – consubstanciado, à época, no *Exchange of information on request* (EOIR)⁴³⁶.

O *Exchange of information on request* (EOIR) permite que as autoridades fiscais obtenham informações específicas de suas contrapartes em outra jurisdição. Para tanto, exige que uma autoridade fiscal forneça, mediante requisição ou espontaneamente, qualquer informação que seja considerável *previsivelmente relevante* para a administração ou para a aplicação das leis tributárias domésticas de outra jurisdição tributária ou, ainda, para cumprir as disposições de um acordo internacional⁴³⁷.

Trata-se do mecanismo refletido especialmente no item 1 do art. 26 das Convenção Modelo tanto da ONU quanto da OCDE, senão vejamos:

⁴³⁵ G2. *Pittsburgh Summit – Leaders’ Statement*. Pittsburgh September 24-25, 2009. <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0925.html> e G20. *Declaration on strengthening the financial system – London Summit*. 2 April 2009. https://www.fsb.org/wp-content/uploads/london_summit_declaration_on_str_financial_system.pdf.

⁴³⁶ G20. *London Summit – Leaders’ Statement*. 2 April 2009. https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf. Ver também: G20. *Washington Action Plan*. G-20 Summit on Financial Markets and the World Economy. Washington, November 15, 2008. <https://2009-2017.state.gov/e/eb/ecosum/pittsburgh2009/resources/165080.htm>. Historicamente, a promoção de trocas de informações foi iniciada ainda em 1971, com o estabelecimento do *Working Party on Tax Avoidance and Evasion*, coordenado pelo Comitê sobre Assuntos Fiscais da OCDE, evoluindo harmful tax competition on investment and financing decisions and the consequences for national tax bases, and report back in 1998 Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), até os padrões conhecidos atualmente no âmbito do Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias.

⁴³⁷ OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Exchange of Information on Request*. Handbook for Peer Reviews 2016-2020. Third Edition. Paris: OECD, 2016.

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. [...]

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.

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. [...]

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.

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 made⁴³⁸.

Até 2005, a redação do artigo 26 da Convenção Modelo exigia que as informações fossem *necessárias*. Portanto, exigia-se do Estado requerente a comprovação da real e efetiva necessidade da informação. Esse tipo de exigência aumentava o trabalho do Estado requerente para demonstrar cabalmente a sua necessidade, além de exigir que o Estado requerido avaliasse as razões do requerente. A expressão foi substituída, então, por *informações previsivelmente relevantes*⁴⁴⁰.

O art. 26 lista três situações em que um Estado Contratante poderá exercer sua recusa em prestar as informações solicitadas pelo outro Estado Contratante. A par da importância das demais hipóteses, merece especial destaque a que permite aos Estados se recusarem a prestar informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante.

A Convenção Modelo da OCDE determina que o Estado solicitado utilize “os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado [solicitado] não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais”. Esse princípio, pode-se afirmar, é um dos pilares do acordo bilateral de troca de informações para fins fiscais, pois não requer o interesse de ambas as partes para que as informações sejam obtidas e trocadas⁴⁴¹.

Além das modificações nas Convenções Modelo da ONU e da OCDE, no âmbito das políticas internacionais de cooperação visando a troca de informações para fins fiscais, foi

⁴³⁸ UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. United Nations New York, 2017. O *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* nasce em 1980 como resultado das deliberações do *Ad Hoc Group of Experts* das Nações Unidas, precedido pelo *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries* de 1979. Naquele ano, o Grupo de Expertos foi renomeado para *Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, reconhecendo a importância que as Nações Unidas davam aos tratados para evitar a bitributação e assuntos de cooperação internacional em matéria tributária.

⁴³⁹ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. (2017, Full Version). Paris: OECD, 2019. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. (grifo nosso).

⁴⁴⁰ Embora a alteração significasse uma flexibilização do procedimento, a OCDE fez questão de assegurar que os Estados não são livres de pedir indiscriminadamente informações (*fishing expeditions*) ou de solicitar informações cuja relevância seja improvável para o esclarecimento dos assuntos fiscais de uma pessoa ou de um grupo ou de uma classe determinável de pessoas (OECD. *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*. Approved by the OECD Council on 17 July 2012. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 3-4). Veja-se, nesse sentido, também: OECD. *Keeping it Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, OECD, Paris, 2012. Available on www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf.

⁴⁴¹ OECD. *Tax Co-operation for Development Progress Report*. Paris: OECD, 2020. <https://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-co-operation-for-development-progress-report-2019.pdf>

emendada a Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, por meio do Protocolo de 2010.

Até 2009, a rede de acordos internacionais para intercâmbio de informações era extremamente limitada. Com a Convenção Multilateral, cada novo aderente passou a ter imediatamente dezenas de relações internacionais permitindo o intercâmbio de informações, oferecendo uma alternativa atraente ao longo processo de negociação de instrumentos bilaterais, além de preencher as lacunas nas redes de tratados em uma velocidade sem precedentes⁴⁴².

O Brasil firmou a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 2010 no dia 3 de novembro de 2011 e depositou o instrumento de ratificação junto ao Secretário-Geral da OCDE em 1º de junho de 2016, com reserva ao artigo 30, parágrafos 1º.b, 1º.d e 1º.e. No plano jurídico externo, a Convenção entrou em vigor para o Brasil no dia 1º de outubro de 2016.

Com a entrada em vigor da Convenção no Brasil, completaram-se os passos necessários, do ponto de vista legal, para a implementação das formas de assistência administrativa em matéria tributária – intercâmbio de informações nas modalidades a pedido, espontâneo e automático, fiscalizações simultâneas e, quando couber, a assistência na cobrança dos tributos⁴⁴³. Internamente, a Convenção foi promulgada através do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016⁴⁴⁴, iniciando a troca automática de informações em setembro de 2018.

Antevendo isso, o País publicou a Lei Federal n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016, instituindo o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), permitindo aos residentes no País a regularização de bens e direitos (de origem lícita) mantidos no exterior e não declarados no Brasil. Além da regularização cambial e tributária, o

⁴⁴² OECD/COUNCIL OF EUROPE. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paris: OECD Publishing, 2011. <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>. O Brasil firmou a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, em Cannes, em 3 de novembro de 2011; aprovou o texto da Convenção por meio do Decreto Legislativo nº 105, de 14 de abril de 2016, com reserva ao Artigo 30, parágrafos 1º .b, 1º .d e 1º .e; e depositou, junto ao Secretário-Geral da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE, em 1º de junho de 2016, o instrumento de ratificação da Convenção, que entrou em vigor para o Brasil, no plano jurídico externo, em 1º de outubro de 2016.

⁴⁴³ OECD. *Harmful Tax Practices – 2018*. Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OECD Publishing, 2019, pp. 72-5. <https://doi.org/10.1787/7cc5b1a2-en>.

⁴⁴⁴ BRASIL. *Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016*. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. DOU de 30.8.2016. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm.

cumprimento das condições previstas na lei extinguiu a punibilidade os crimes tributários relativos aos recursos, bens e direitos objeto de regularização no RERCT⁴⁴⁵.

Além de triplicar a rede de acordos do Brasil para intercâmbio de informações tributárias a pedido, a entrada em vigor da Convenção inseriu o País no ambiente global de intercâmbio automático dessas informações, nos seguintes formatos: a) *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, com dados sobre ativos financeiros e seus rendimentos⁴⁴⁶; b) *Country-by-Country Reporting – CbC*, intercâmbio automático dos relatórios de operações de grupos multinacionais, em relatório por país⁴⁴⁷; e c) *Exchange on tax rulings – ETR*, intercâmbio sobre decisões administrativas que concedem tratamento tributário especiais a determinados contribuintes.

Essas alterações ocorrem como efeito de movimentos políticos em níveis internacional e transnacional. O G20 havia endossado a proposta da OCDE de criação de um modelo global de intercâmbio automático de informações, entendido como “*the new global standard*”, com base em *global tax transparency standards* alinhados após a Crise de 2008, apelando aos demais países a se juntarem “*by the earliest possible date*”, instando a todos a aderir à Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal “*without further delay*”⁴⁴⁸. Além da evidente pressão, é inquestionável a pretensão da OCDE/G20 em implementar o novo padrão em escala global – e esse é um dos aspectos mais interessantes em termos de políticas fiscais.

⁴⁴⁵ Para tanto, exigiu-se o pagamento do imposto de renda (a título de ganho de capital), à alíquota de 15% (quinze por cento) acrescido de multa de 100% (cem por cento). BRASIL. *Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016*. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. DOU de 14.1.2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/113254.htm.

⁴⁴⁶ Para dar cumprimento ao *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), o governo brasileiro já havia instituído em 2015 uma declaração eletrônica (*e-Financeira*) a ser entregue periodicamente pelas instituições financeiras. Em atendimento ao Acordo Multilateral de Autoridades Competentes do *Common Reporting Standard*, de 21 de outubro de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa RFB nº 1680, de 28 de dezembro de 2016, disciplinando as regras de identificação das contas financeiras em conformidade com o *Common Reporting Standard*. Nesse sentido, ver: BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.571, de 02 de julho de 2015*. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Brasília, publicada no DOU de 03/07/2015, seção 1, página 32; e BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.680, de 28 de dezembro de 2016*. Dispõe sobre a identificação das contas financeiras em conformidade com o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard - CRS*). Brasília, publicada no DOU de 29/12/2016, seção 1, página 648.

⁴⁴⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016*. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País. Brasília, publicada no DOU de 29/12/2016, seção 1, página 652.

⁴⁴⁸ G20. The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

Naquele contexto, expandiu-se o *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, que data de 2000, desenvolvido com vistas a melhorar os padrões de transparência e troca de informações para fins fiscais, que, à época, era composto basicamente pelos membros da OCDE e instituições financeiras (IFC) e que adotava basicamente o *exchange of information on request* (EOIR) como padrão de troca de informações.

Para garantir a implementação efetiva do padrão EOIR, em 2010, o Fórum Global iniciou uma das mais rigorosas e eficazes avaliações por pares. A primeira rodada de avaliações por pares EOIR foi realizada em seis anos (2010-2016) e resultou em 114 jurisdições com classificações atribuídas, que refletem sua conformidade com o padrão EOIR. Este processo ajudou a eliminar centenas de lacunas nas leis e práticas das jurisdições revisadas, combatendo várias formas de sigilo em torno dos assuntos fiscais⁴⁴⁹.

A partir de 2012, o interesse político internacional visava uma nova forma de intercâmbio: a troca automática de informações. Em 19 de abril de 2013, os líderes do G20 endossaram oficialmente o *automatic exchange of information* como o novo padrão global e reconheceram a “necessidade clara de implementação prática e completa deste novo padrão fiscal em escala global”⁴⁵⁰. A decisão do G20 veio antes do anúncio da intenção de cinco países europeus de desenvolver e testar um intercâmbio multilateral de informações fiscais com base no *Model Intergovernmental Agreement to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA*.

O *automatic exchange of financial account information* (AEOI) aprofunda a cooperação entre as autoridades fiscais, exigindo que as instituições financeiras divulguem às autoridades fiscais onde estão estabelecidas, automaticamente e em uma base anual, informações sobre as contas financeiras que mantêm os não residentes, a partir de *Common Reporting Standard* globalmente acordado, que por sua vez, trocam essas informações com as autoridades fiscais do país de residência dos titulares da conta⁴⁵¹.

⁴⁴⁹ OECD. *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation*. 10th Anniversary Report. 10th anniversary meeting of the Global Forum, 26-27 November 2019. Em 2015, em resposta ao apelo dos Líderes do G20 que convidavam o Fórum Global a aproveitar o trabalho da *Financial Action Task Force* (FATF) com relação à identificação do beneficiário efetivo (*beneficial ownership*), foi aprimorado o padrão EOIR, incluindo um novo requisito sobre a disponibilidade de informações sobre os beneficiários efetivos, ajudando a limitar ainda mais o uso das chamadas *letterbox companies*, empregadas tantas vezes com vistas à ocultação de fluxos financeiros.

⁴⁵⁰ G20. *Tax Annex to the Saint Petersburg G20 Leaders' Declaration*. Disponível em: <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf>.

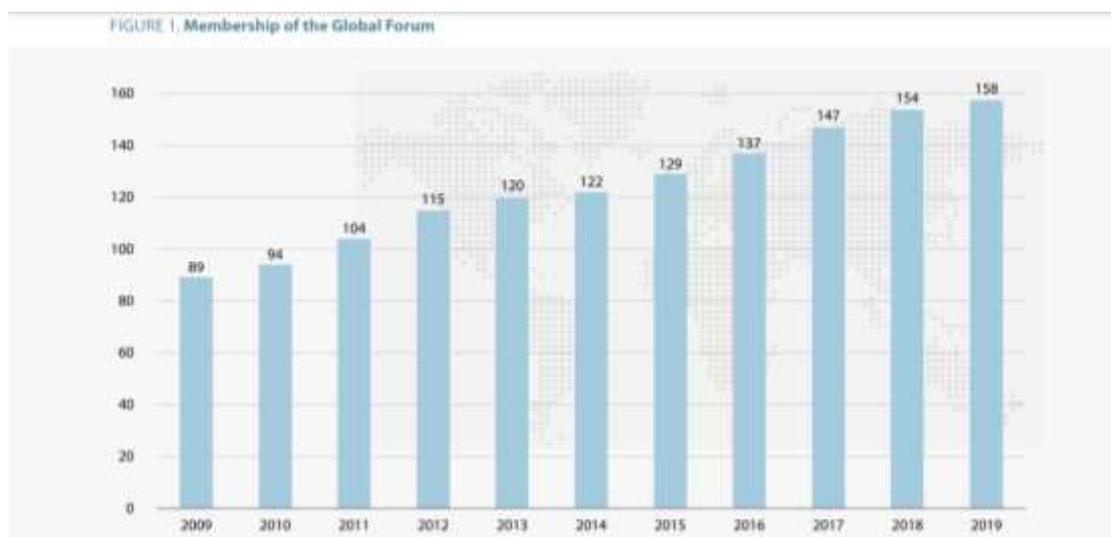
⁴⁵¹ OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2014. <https://doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

Conforme se verifica, o novo padrão global não pretende restringir outros tipos ou categorias de troca automática de informações; apenas estabelece um padrão mínimo de informações a serem trocadas. As jurisdições podem, portanto, optar por trocar informações além do padrão mínimo.

Em 2014, o Fórum Global adotou o AEOI como seu segundo padrão e iniciou um esforço na direção de um compromisso global na adoção do novo *standard*. Na Cúpula do G20 de Brisbane, em 2014, os países do grupo apresentaram planos concretos para implementar a troca automática de informações, num cronograma que variava entre 2017 e 2018⁴⁵².

Analisando os resultados desses 10 anos de trabalho do Fórum Global, que conta hoje com a participação de aproximadamente 160 jurisdições, vemos que a Convenção Multilateral garantiu uma rede internacional significativa, equivalente a quase 8.000 acordos bilaterais, segundo estima a OCDE. Durante esse interstício, cerca de 70 jurisdições promoveram alterações para eliminar o segredo bancário; 30 abordaram lacunas consideradas graves em termos de regras contábeis (*accounting records requirements*); 90% das jurisdições já não permitem emissão de títulos ao portador, incapazes de identificar o titular ou beneficiário efetivo⁴⁵³.

Veja-se, abaixo, a evolução do número de membros do Fórum Global, de 2009 a 2019:



OECD. *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation*. 10th Anniversary Report. 10th anniversary meeting of the Global Forum, 26-27 November 2019, p. 7

⁴⁵² G20. *Brisbane Summit - Leaders' Communiqué*. Brisbane, November 16, 2014. <http://www.g20.utoronto.ca/2014/2014-1116-communicue.html>

⁴⁵³ OECD. *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation*. 10th Anniversary Report. 10th anniversary meeting of the Global Forum, 26-27 November 2019.

Atualmente, informações relevantes para fins tributários podem ser obtidas em cerca de 130 outras jurisdições, incluindo todos os países do G20 e da OCDE, praticamente todos os centros financeiros internacionais (IFCs) e um número crescente de países em desenvolvimento. O Fórum Global registrou mais de 250.000 requisições de informações – 99% delas, atendidas; aproximadamente 100 jurisdições iniciaram a troca automática de informações; e mais de um milhão de contribuintes divulgaram voluntariamente seus ativos. Com isso, foram trocadas, em 2018, informações sobre 47 milhões de contas financeiras, envolvendo um valor total de cerca de 4,9 trilhões de euros – cifras que aumentarão consideravelmente nos próximos anos com a implementação completa dos instrumentos de cooperação multilateral.

Nesse cenário, estima-se que os programas de divulgação voluntária (*voluntary disclosure*) e *offshore tax investigations* conseguiram identificar aproximadamente 102 bilhões de euros em *additional revenue*, assim entendidos tributos, juros e multas, razão pela qual a OCDE sublinha: o Fórum Global produziu “o mais impactante projeto internacional de combate à evasão fiscal internacional da história”⁴⁵⁴.

3.2. O Projeto BEPS contra a “anarquia fiscal generalizada”: marco da conformação de alterações epistemológicas paradigmáticas

Além das políticas globais de transparência fiscal, o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) é provavelmente um dos marcos históricos e normativos mais emblemáticos do fenômeno abordado nesta tese, pois: (a) evidencia a transnacionalidade do fenômeno jurídico, propriamente da fiscalidade; (b) coloca em destaque a dinâmica internacional dos sistemas fiscais, entre concorrência e cooperação; (c) dá novos contornos àquilo que se considera justiça fiscal, com ênfase na proteção da capacidade financeira dos Estados, a partir de políticas multilaterais e de uma noção menos formalista de liberdade econômica; e (d) centra sua atenção não apenas na relação entre os Estados, mas entre Estados e entidades privadas, para além do próprio território e dos vínculos jurídicos tradicionais, numa relação que pressupõe interdependência das decisões políticas macro e microeconômicas, uma vez que a atuação de um Estado produz efeitos nos demais e na economia globalizada, assim

⁴⁵⁴ OECD. *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Co-operation Changing the World*. 10th Anniversary Report. 10th anniversary meeting of the Global Forum, 26-27 November 2019. Paris: OECD, 2019.

como a atuação das empresas produz efeitos capilarizados, que, em última medida, afetariam inclusive à implementação de políticas públicas.

Após a Crise de 2008, vem sendo implementada uma série de reformas que procuram abordar as suas principais causas e que garantam que todas as instituições financeiras, mercados e participantes sejam regulados e supervisionados de forma apropriada às suas circunstâncias, internacionalmente consistente e não discriminatória.

Nesse contexto, sob a presidência russa, a 8ª Reunião da Cúpula dos Líderes do G20, realizada durante os dias 5 e 6 de setembro de 2013, em São Petersburgo, foi organizada em torno de prioridades globais destinadas a iniciar um novo ciclo de *crescimento econômico forte, sustentável e equilibrado*, através de políticas de geração de melhores empregos, investimentos crescentes e previsíveis, confiança e transparência e regulamentação efetiva como parte da política e prática de mercado⁴⁵⁵.

Os Líderes do G20, “empenhados em trabalhar cooperativamente”⁴⁵⁶, listaram formalmente os principais desafios econômicos globais a serem enfrentados, quais sejam:

- a) crescimento fraco e desemprego persistentemente alto, especialmente entre os jovens, e a necessidade de um crescimento mais inclusivo em muitas economias;
- b) fragmentação do mercado financeiro na Europa e implementação decisiva da união bancária;
- c) crescimento mais lento em algumas economias de mercado emergentes, refletindo, em alguns casos, o efeito de fluxos de capital voláteis, condições financeiras mais restritivas e volatilidade dos preços das commodities, bem como desafios estruturais internos;
- d) níveis insuficientes de investimento privado em muitos países, em parte devido às contínuas incertezas do mercado, bem como à rigidez interna;
- e) elevada dívida pública e sua sustentabilidade em alguns países que precisam ser resolvidas ao mesmo tempo em sustente adequadamente a recuperação no curto prazo, especialmente em países com os níveis mais altos de dívida real e projetada em relação ao PIB;
- f) volatilidade dos fluxos de capitais à medida que o crescimento se fortalece e expectativas de eventual recalibração da política monetária nas economias avançadas;
- g) um incompleto *rebalanceamento* da demanda global; e
- h) incertezas continuadas sobre deliberações de política fiscal⁴⁵⁷.

⁴⁵⁵ G20. *The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration*. Saint Petersburg Summit. September 5-6, 2013. <http://en.g20russia.ru/load/782795034>.

⁴⁵⁶ G20. *The G20 Los Cabos Summit Leaders' Declaration*. Los Cabos Summit. June 19, 2012. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>.

Para resolver esses desafios, foram estruturadas uma série de medidas e estratégias visando a promoção de oportunidades econômicas baseadas no livre-comércio e o aprimoramento do comércio multilateral *rules-based*, a reforma da arquitetura financeira internacional, o desenvolvimento para todos, o combate à evasão e a elisão fiscais transfronteiriços, bem como à corrupção, sustentabilidade energética e, fundamentalmente, a criação de um *framework* para um crescimento mais forte, sustentável e equilibrado, em um contexto de sustentabilidade fiscal⁴⁵⁸.

Entre tais medidas, reconhecendo que o crescimento da economia digital apresenta desafios para a tributação internacional, dedicou-se especial atenção ao combate à erosão da base tributária, transferência artificial de lucros e evasão fiscal e à promoção da transparência fiscal e da troca automática de informações, uma vez que: “*in a context of severe fiscal consolidation and social hardship, in many countries ensuring that all taxpayers pay their fair share of taxes is more than ever a priority. Tax avoidance, harmful practices and aggressive tax planning have to be tackled*”⁴⁵⁹.

Perceba-se que, do ponto de vista de política fiscal e de direito tributário internacional, a evasão e a elisão fiscais transfronteiriços, as práticas tributárias prejudiciais (*harmful practices*) e o planejamento tributário agressivo (*aggressive tax planning*) são compreendidos, de um lado, como um problema de interesse internacional⁴⁶⁰, que só pode ser enfrentado *cooperativamente*⁴⁶¹; de outro, como um problema que atinge diretamente às finanças públicas, capaz de produzir uma *quebra da confiança do povo na equidade do sistema fiscal*⁴⁶² – o que já demonstra importantes premissas teóricas que orientam as decisões políticas tomadas pelos atores envolvidos e que serão retomadas mais adiante.

⁴⁵⁷ G20. *The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration*. Saint Petersburg Summit. September 5-6, 2013. <http://en.g20russia.ru/load/782795034>.

⁴⁵⁸ G20. *Saint Petersburg Action Plan*. 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782786923>.

⁴⁵⁹ G20. *The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration*. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

⁴⁶⁰ OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. Paris, Éditions OCDE, 1998. doi:10.1787/9789264162945-en. Nesse sentido, ainda em termos de antecedentes históricos, veja-se: os *working drafts* do Manual de *Transfer Pricing* das Nações Unidas: UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. E/C.18/2012/CRP.1. Geneva: UN, 2012; UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Secretariat's Working Draft – May 211. Geneva: UN, 2011; UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. E/C.18/2010/CRP.4. Geneva: UN, 2010; bem como os trabalhos da OCDE: OECD. *Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*. Revised Discussion. Paris, OECD Publishing, 2012. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf>; OECD. *Interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment) of the OECD model tax convention*. Public discussion draft. Paris, OECD Publishing, 2011.

⁴⁶¹ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, by the Forum on Tax Administration*. Paris, Éditions OCDE, 2013. doi: 10.1787/9789264200852-en.

⁴⁶² G20. *The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration*. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

Parte-se, portanto, da constatação de que as regras tributárias internacionais, que datam da década de 1920, não acompanharam as mudanças no ambiente de negócios, incluindo a crescente importância dos bens intangíveis e da economia digital. As lacunas e incompatibilidades do modelo de tratados para evitar a bitributação permitiram que contribuintes se valessem de estruturas jurídicas revestidas de formas legítimas, desvirtuando os *finis* para os quais os tratados foram propostos, ao ponto de tornar nula ou irrelevante a tributação efetiva sobre as suas operações⁴⁶³. Assim, o quadro normativo destinado ao combate à bitributação (*double taxation*) produziu as condições para a formação do fenômeno conhecido como dupla não-tributação (*double non-taxation*).

Diante do fenômeno da *erosão de base tributária e transferência de lucros*, assim entendidos os casos em que a interação de diferentes regras fiscais resulta em planejamento tributário usado para deslocar artificialmente os lucros para fora dos países onde estão ganhos, resultando em impostos muito baixos ou mesmo dupla não-tributação, foi apresentado o relatório *Addressing Base erosion and profit shifting* (BEPS) pelo Secretário-Geral da OCDE, em fevereiro de 2013.⁴⁶⁴

Em seguida, o G20 apoiou o que chamou de *ambicioso e abrangente* Plano de Ação estruturado pela OCDE para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*⁴⁶⁵, estruturado em 15 ações:

Ação 1 - Abordar os desafios fiscais da economia digital: Identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta. Os aspectos a serem examinados incluem, não estando limitados a, a capacidade que uma sociedade tem de ter uma presença digital significativa na economia de outro país, sem estar sujeita a impostos, devido à falta de um vínculo sob a égide das atuais normas internacionais, a atribuição de valor gerado pela criação de dados geolocalizados devido à utilização de produtos e serviços digitais, a qualificação dos rendimentos gerados pelos novos modelos de negócio, a aplicação das normas do país de origem e os meios que permitam garantir a cobrança efetiva do IVA/IMS nos casos de fornecimento de mercadorias ou serviços digitais.

⁴⁶³ G20. *Tax Annex to the Saint Petersburg G20 Leaders' Declaration*. Disponível em: <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf>.

⁴⁶⁴ OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris, OECD Publishing, 2013. <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

⁴⁶⁵ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

Estes trabalhos implicarão uma análise aprofundada dos vários modelos de negócio neste setor.

Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos: Desenvolver disposições modelo para acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos (ex.: dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos em longo prazo) dos instrumentos e entidades híbridos. Isto pode implicar: (i) mudanças no Modelo de Convenção Tributária da OCDE, de forma a assegurar que os instrumentos e entidades híbridos (assim como as entidades residentes em dois países) não sejam utilizados para obter benefícios indevidos através de tais acordos; (ii) disposições legais nacionais que impeçam a isenção, ou a não contabilização de pagamentos dedutíveis pelo pagador; (iii) disposições legais nacionais que recusem uma dedução a título de um pagamento que não seja incluído no cálculo dos rendimentos do seu beneficiário (e que não esteja sujeito a imposto em virtude das normas relativas às sociedades estrangeiras controladas (SEC), ou similares); (iv) disposições legais nacionais que impeçam uma dedução a título de um pagamento que é igualmente dedutível em outra jurisdição; e (v) se necessário, orientações sobre coordenação ou critérios de desempate, caso mais de um país procure aplicar tais normas a uma transação, ou a uma estrutura. Uma atenção especial deve ser dada à interação entre possíveis modificações na legislação nacional e às disposições do Modelo de Convenção Tributária da OCDE.

Ação 3 – Reforçar as normas relativas às SEC: Desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas sobre sociedades estrangeiras controladas (SEC).

Ação 4 – Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras: Desenvolver recomendações relativas às boas práticas para a elaboração de normas que visam à prevenção da erosão da base tributária através do uso de despesas de juros, como, por exemplo, o recurso a empréstimos de sociedades relacionadas ou terceiras, com o objetivo de obter deduções excessivas de juros ou para financiar a produção de um rendimento isento ou diferido, e outras compensações financeiras que são economicamente equivalentes ao pagamento de juros. Os trabalhos vão permitir avaliar a eficácia dos diversos tipos de limitações. Vinculado com e como suporte aos trabalhos acima referidos, as orientações relativas aos preços de transferência serão igualmente estabelecidas tendo em conta os preços das transações financeiras entre sociedades relacionadas, que incluem garantias financeiras e garantias de execução, derivativos (inclusive derivativos internos usados em transações interbancárias), cativos e outros sistemas de seguros.

Ação 5 – Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância: Reformular os trabalhos relativos às práticas tributárias prejudiciais, dando prioridade ao aumento da transparência, inclusive o intercâmbio espontâneo obrigatório no que diz respeito a decisões administrativas relativas aos regimes preferenciais, assim como a obrigação de requerer uma atividade substancial para qualquer regime preferencial. Será necessária uma abordagem global para avaliar os regimes fiscais preferenciais no contexto da erosão da base tributária e da transferência de lucros. Esses trabalhos estabelecerão um diálogo com países que não são membros da OCDE, com base no marco existente e poderão eventualmente rever, ou completar esse quadro.

Ação 6 – Prevenir a utilização abusiva do convênio: Desenvolver disposições modelo para acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais que evitem a concessão de benefícios previstos nos acordos de forma inadequada. Igualmente se fará um esforço para esclarecer que tais acordos não se destinam a ser utilizados para gerar dupla não tributação e para identificar critérios de política fiscal que geralmente devem ser tomados em conta pelos países antes de decidirem concluir um acordo para evitar a dupla tributação com outro país.

Ação 7 – Prevenir que o status de estabelecimento permanente (EP) seja artificialmente evitado: Desenvolver modificações à definição de estabelecimento permanente (EP) para prevenir que o status de EP seja artificialmente evitado no que diz respeito à erosão da base tributária e à transferência de lucros, inclusive através do recurso a acordos comissionários e exceções relativas a atividades específicas. Os trabalhos nestas questões deverão também abordar os aspectos relacionados com a atribuição de lucros.

Ação 8 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor – Ativos intangíveis: Desenvolver regras que impeçam a erosão da base tributária e a transferência de lucros através da transferência de ativos intangíveis entre membros de um mesmo grupo, o que implica (i) adotar uma definição abrangente e claramente delineada de ativos intangíveis; (ii) assegurar que os lucros associados com a transferência e o uso de ativos intangíveis sejam devidamente alocados em função da criação de valor (e não de maneira independente dessa criação de valor); (iii) elaborar regras de preços de transferência ou medidas especiais aplicáveis às transferências de ativos intangíveis de difícil valorização; e (iv) atualizar as instruções relativas aos acordos de repartição de custos.

Ação 9 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor – Riscos e capital: Desenvolver regras que impedem a

erosão da base tributária e a transferência de lucros através da transferência de riscos entre membros de um mesmo grupo, ou da atribuição de uma fração excessiva do capital a membros de um mesmo grupo. Para tanto será necessário adotar regras de preços de transferências ou medidas especiais que impeçam que uma entidade acumule retornos inapropriados, pelo simples fato de ter assumido riscos contratualmente, ou porque injetou capital. Tais regras deverão também exigir que os retornos sejam proporcionais à criação de valor.

Ação 10 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor – Outras transações de alto risco: Desenvolver regras que impeçam a erosão da base tributária e a transferência de lucros através de transações nas quais sociedades independentes jamais, ou raramente participariam. Para tanto será necessário adotar regras de preços de transferência ou medidas especiais para: (i) esclarecer as circunstâncias nas quais as transações podem ser requalificadas; (ii) esclarecer a aplicação de métodos de preços de transferência, em particular na repartição de lucros, no contexto das cadeias de valor mundiais; e (iii) proteger-se contra os tipos mais de comuns de pagamentos que têm por efeito a erosão da base tributária, tais como as comissões de gestão e as despesas da sede.

Ação 11 – Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los: Desenvolver recomendações em matéria de indicadores da dimensão e do impacto econômico da erosão da base tributária e da transferência de lucros e assegurar a disponibilidade das ferramentas para monitorar e avaliar a eficácia e o impacto econômico das ações levadas a cabo para combater esse fenômeno de forma contínua. Para tanto, é necessário fazer uma análise econômica sobre a dimensão e do impacto desse fenômeno (e as repercussões nos diferentes países) e ações para remediá-lo. Os trabalhos também envolverão revisar de um conjunto de fontes de dados existentes, identificar novos tipos de dados a serem coletados e desenvolver metodologias baseadas tanto nos dados a nível global (ex. o IED e os dados da balança de pagamentos), como a nível dos micro dados (provenientes de informações financeiras, ou declarações tributárias por exemplo), tendo em conta a necessidade de respeitar a privacidade dos contribuintes e os custos para as administrações tributárias e o sector privado.

Ação 12 – Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planeamento tributário agressivo: Desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas, ou estruturas de carácter agressivo, ou

abusivo, tendo em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e o sector privado e com base na experiência de um número crescente de países que possuem essas normas. Os trabalhos utilizarão um desenho modular permitindo a maior coerência possível, mas tendo em conta as necessidades e riscos específicos de cada país. Os trabalhos serão focados em esquemas tributários internacionais, onde se procurará definir de forma abrangente do conceito de “benefício tributário”, que possa englobar essas transações. Os trabalhos terão também por objetivo conceber e pôr em prática modelos melhorados de partilha de informação, entre administrações tributárias, sobre os esquemas tributários internacionais.

Ação 13 – Reexaminar a documentação de preços de transferência: Desenvolver regras sobre a documentação de preços de transferência, com o fim de reforçar a transparência para a administração tributária, tendo em consideração os custos de conformidade para o sector privado. As normas a serem desenvolvidas incluirão o requisito de que todas as multinacionais proporcionem aos governos informação relevante necessária, sobre a repartição global dos lucros, sobre a sua atividade econômica e os impostos pagos nos diferentes países, de acordo com um modelo comum.

Ação 14 – Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas: Desenvolver soluções para abordar os obstáculos que impedem os países de resolver disputas relativas aos acordos para evitar a dupla tributação ao abrigo do procedimento amigável (PA), inclusive a ausência de disposições relativas à arbitragem na maior parte dos acordos e o fato de que o acesso ao procedimento amigável e à arbitragem pode ser recusado em determinados casos.

Ação 15 – Desenvolver um instrumento multilateral: Analisar as questões de direito tributário e direito público internacional estabelecidas pela elaboração de um instrumento multilateral, que permita ao país que o deseje, implementar as medidas adotadas no curso dos trabalhos relativos à erosão da base tributária e à transferência de lucros e, para retificar acordos bilaterais para evitar a dupla tributação. Partindo desta análise, as partes interessadas deverão desenvolver um instrumento multilateral, destinado a proporcionar uma abordagem inovadora em matéria tributária, que reflita de forma rápida a natureza de constante evolução da economia mundial e a necessidade de se adaptar rapidamente a esta evolução.

As ações foram organizadas em três eixos temáticos: coerência, substância e transparência, da seguinte forma:

Coherence	Substance	Transparency	Analysis
Action 2 Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements	Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances	Action 11 Measuring and Monitoring BEPS	Action 1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy
Action 3 Designing Effective Controlled Foreign Company (CFC) Rules	Action 7 Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status	Action 12 Mandatory Disclosure Rules	Action 10 Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties
Action 4 Limiting Base Erosion (including interest Deductions and Other Taxable Payments)	Actions 8 – 10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation: Intangibles, Risk & Capital, High-Risk Transactions	Action 13 Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting	
Action 5 Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance		Action 14 Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective	

Como destaca o Plano de Ações do BEPS, o projeto marca um momento significativo de “mudança na história da cooperação internacional em matéria tributária” face ao que chama de “ameaça que paira sobre o quadro consensual”. Empregando, assim, o que chama de “uma metodologia adequada”, o projeto envolve os membros do G20 e a Organização das Nações Unidas (ONU), buscando sua *expansão global em uma ação coordenada*, pois a perda de arrecadação dos tributos, num ambiente em que o quadro consensual fosse substituído por padrões internacionais concorrentes e medidas unilaterais, poderia levar “a uma anarquia fiscal generalizada marcada pelo regresso massivo da dupla tributação”⁴⁶⁶.

Essa conclusão deriva da premissa hipotética de que, se o Plano de Ação falhar em desenvolver soluções eficazes tempestivamente, alguns países poderão levar a cabo ações unilaterais para proteger a sua base tributária, resultando numa “incerteza evitável” (*avoidable uncertainty*) e numa “dupla tributação não resolvida” (*unrelieved double taxation*), razão pela qual se apela ao *multilateralismo* como a melhor forma de solução dos problemas apresentados, na linha sustentada pelos líderes do G20 no *Summit* imediatamente anterior ao da apresentação pública do Projeto BEPS, por *ainda* considerá-lo “o melhor ativo para resolver as dificuldades da economia global”⁴⁶⁷.

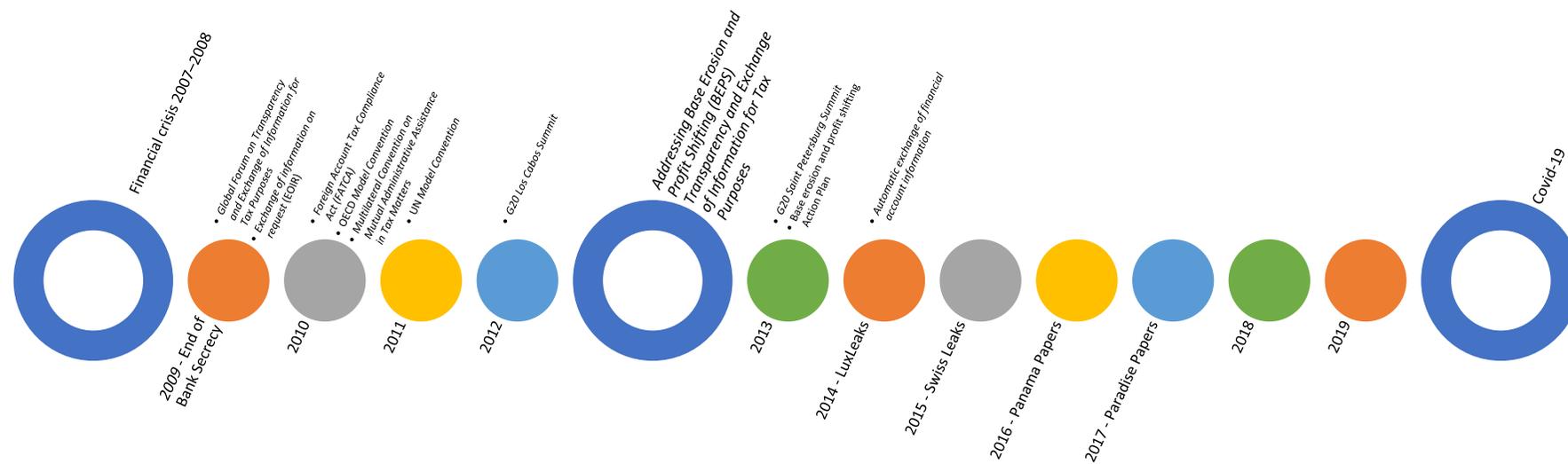
No âmbito da *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, mais de 135 países estão *colaborando* para colocar fim às estratégias de elisão fiscal que exploram lacunas e incompatibilidades nas regras fiscais para evitar o pagamento de impostos, indicando que, em certo aspecto, “*in light of the interconnectedness of the world economy, the G20 has led to a new paradigm of multilateral co-operation that is necessary in order to tackle current and future challenges effectively*”.⁴⁶⁸

⁴⁶⁶ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013. pp. 9-11.

⁴⁶⁷ “Despite the challenges we all face domestically, we have agreed that multilateralism is of even greater importance in the current climate and remains our best asset to resolve the global economy's difficulties”. (G20. *The G20 Los Cabos Summit Leaders' Declaration*. Los Cabos Summit. June 19, 2012. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>).

⁴⁶⁸ G20. *The G20 Los Cabos Summit Leaders' Declaration*. Los Cabos Summit. June 19, 2012.

A POLÍTICA FISCAL INTERNACIONAL: ENTRE ACONTECIMENTOS HISTÓRICOS E MARCOS NORMATIVOS



Elaborado pelo autor (2021).

3.3. Respostas europeias à evasão fiscal e à tutela da livre concorrência: Auxílio de Estado, Código de Conduta e cooperação administrativa em matéria fiscal

No âmbito das regras comuns relativas à concorrência, à fiscalidade e à aproximação das legislações, o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) dedica uma seção especial aos chamados “auxílios concedidos pelos Estados” (arts. 107 a 109).

O art. 107, parágrafo 1, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) define como Auxílio de Estado aqueles auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Nos termos do TFUE e com base na jurisprudência estabelecida do Tribunal de Justiça da União Europeia, salvo disposição em contrário dos Tratados, os auxílios concedidos pelos Estados são incompatíveis com o mercado interno⁴⁶⁹.

Se a Comissão Europeia verificar que um auxílio concedido por um Estado não é compatível com o mercado interno ou é aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio. Se o Estado em causa não der cumprimento a decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer diretamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia. De outro lado, a pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio,

⁴⁶⁹ De acordo com o art. 107: “2. São compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afetadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens económicas causadas por esta divisão. Cinco anos após a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, o Conselho, sob proposta da Comissão, pode adotar uma decisão que revogue a presente alínea. 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.o , tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social; b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum; d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão”. EUROPEAN UNION. *Treaty on the Functioning of the European Union*. Roma, 1957. Consolidated version with declarations annexed to the Final Act of the Intergovernmental Conference which adopted the Treaty of Lisbon, signed on 13 December 2007. OJ C 326, 26.10.2012, p. 47-390. Available in: http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj.

instituído ou a instituir por esse Estado, pode ser considerado compatível com o mercado interno se as circunstâncias excepcionais justificarem tal decisão (art. 108).

A definição contida no TFUE foi aprofundada em todos os seus elementos pela Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, nº 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, de 2016. Uma intervenção configura-se como Auxílio de Estado sempre que presentes cumulativamente todos os seus elementos constitutivos, quais sejam: a existência de uma empresa, a imputabilidade da medida ao Estado, o seu financiamento através de recursos estatais, a concessão de uma vantagem, a seletividade da medida e os seus efeitos sobre a concorrência e as trocas comerciais entre Estados-Membros⁴⁷⁰.

Portanto, as regras em matéria de auxílios estatais só são aplicáveis quando o beneficiário de uma medida for considerado uma “empresa”. Para o direito da União Europeia, empresa é o sujeito/entidade que desenvolve uma atividade econômica, independentemente do seu estatuto jurídico e do modo como são financiadas. Por atividade econômica, entenda-se oferecer bens e serviços num determinado mercado.

A concessão de uma vantagem direta ou indiretamente através de recursos estatais e a imputabilidade de tal medida ao Estado são duas condições distintas e cumulativas para a existência de auxílio estatal. Os recursos estatais abarcam todos os recursos do setor público, incluindo os recursos das entidades intraestatais (descentralizadas, federadas, regionais ou outras), e, em determinadas circunstâncias, inclusive recursos de organismos privados, como nos casos em que a autoridade pública autoriza ou nomeia um organismo intermediário para que emprega recursos públicos (imputabilidade indireta). O elemento de imputabilidade ao Estado se verifica mesmo nos casos em que há renúncia do Estado a recursos, como no caso dos benefícios fiscais.

Considera-se uma vantagem qualquer benefício econômico que uma empresa não teria obtido em condições normais de mercado, isto é, na ausência da intervenção do Estado. Em outras palavras, sempre que a situação financeira de uma empresa melhorar como resultado da intervenção do Estado em condições diferentes das condições normais de mercado existe uma vantagem. Essa melhoria é demonstrada através de uma comparação entre a situação financeira da empresa na sequência da medida contestada e a situação financeira dessa

⁴⁷⁰ EUROPEAN UNION. *Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union* (2016/C 262/01), JO C 262 de 19.7.2016, pp. 1-50.

empresa caso a medida não tivesse sido concedida⁴⁷¹. Uma vantagem pode consistir na concessão de vantagens econômicas positivas, bem como na diminuição dos encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa⁴⁷². No que se refere às medidas fiscais, pode ser conferida uma vantagem econômica através de diversos tipos de redução da carga fiscal de uma empresa e, em especial, através da redução da base de cálculo (matéria coletável) ou do montante do imposto devido⁴⁷³. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia tem entendido que o financiamento das medidas através de recursos do Estado pode se configurar mesmo nos casos de isenção fiscal – ou seja, ainda que não tenha havido transferência de recursos do Estado, uma vez que teria colocado os beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes, configurar-se-ia o Auxílio de Estado⁴⁷⁴.

Para se inserir no âmbito de aplicação do artigo 107, parágrafo 1º, do TFUE, uma medida estatal deve favorecer “certas empresas” ou “certas produções”. Por conseguinte, nem todas medidas que favorecem os operadores econômicos são abrangidas pela noção de

⁴⁷¹ EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of 2 July 1974. *Case 173-73*. Italian Republic v Commission of the European Communities. Family allowances in the textile industry. European Court Reports 1974-00709. ECLI identifier: ECLI:EU:C:1974:71.

⁴⁷² EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of 15 March 1994. *Case C-387/92*. Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia. Reference for a preliminary ruling: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana - Spain. Competition - Public undertakings - Tax exemption - Abuse of a dominant position - State aid. European Court Reports 1994 I-00877. ECLI identifier: ECLI:EU:C:1994:100.

⁴⁷³ EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Second Chamber) of 15 December 2005. *Case C-66/02*. Italian Republic v Commission of the European Communities. Action for annulment - State aid - Decision 2002/581/EC - Tax advantages granted to banks - Statement of reasons for a decision - Categorisation as State aid - Conditions - Compatibility with the common market - Conditions - Important project of common European interest - Development of certain economic activities. European Court Reports 2005 I-10901. ECLI identifier: ECLI:EU:C:2005:768;

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Second Chamber) of 10 January 2006. *Case C-222/04*. Ministero dell'Economia e delle Finanze v Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato and Cassa di Risparmio di San Miniato SpA. Reference for a preliminary ruling: Corte suprema di cassazione - Italy. State aid - Articles 87 EC and 88 EC - Banks - Banking foundations - Meaning of ‘undertaking’ - Relief from direct tax on dividends received by banking foundations - Categorisation as State aid - Compatibility with the common market - Commission Decision 2003/146/EC - Determination of validity - Inadmissibility - Articles 12 EC, 43 EC and 56 EC - Principle of non-discrimination - Freedom of establishment - Free movement of capital. European Court Reports 2006 I-00289 ECLI identifier: ECLI:EU:C:2006:8

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Seventh Chamber), 9 October 2014. *Case C-522/13*. Ministerio de Defensa and Navantia SA v Concello de Ferrol. Request for a preliminary ruling from the Juzgado de lo Contencioso-Administrativo No 1 de Ferrol. Reference for a preliminary ruling — Competition — State aid — Article 107(1) TFEU — Concept of ‘State aid’ — Property tax on immovable property — Tax exemption. Digital reports (Court Reports - general) ECLI identifier: ECLI:EU:C:2014:2262.

⁴⁷⁴ EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 15 November 2011. *Joined cases C-106/09 P and C-107/09 P*. European Commission (C-106/09 P) and Kingdom of Spain (C-107/09 P) v Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Appeal - State aid - Material selectivity - Tax regime - Gibraltar - Offshore companies. European Court Reports 2011-00000. ECLI identifier: ECLI:EU:C:2011:732.

auxílio, mas apenas aquelas que concedem uma vantagem de forma *seletiva* a certas empresas, a certas categorias de empresas ou a certos setores económicos.

Para fins de configuração de Auxílio de Estado, a Comissão diferencia a seletividade *regional* (medida aplicável a certas áreas geográficas) e *material* (medida aplicável apenas a algumas empresas ou setores da economia). A seletividade material pode ser estabelecida *de jure* ou *de facto*. Segundo a Comissão, “a seletividade *de jure* resulta diretamente dos critérios jurídicos para a concessão de uma medida que está formalmente reservada apenas a certas empresas (por exemplo: empresas com uma determinada dimensão, ativas em determinados setores ou com uma determinada forma jurídica; sociedades constituídas ou recentemente cotadas num mercado regulamentado durante um determinado período; empresas que pertençam a um grupo com determinadas características, empresas responsáveis por determinadas funções num grupo; empresas em dificuldade; ou empresas de exportação ou empresas que exerçam atividades relacionadas com a exportação). A seletividade *de facto*, por sua vez, pode resultar de condições ou barreiras impostas pelos Estados-Membros que impeçam que determinadas empresas beneficiem da medida (como no caso de benefício fiscal concedido apenas a empresas com faturamento superior a determinado limiar, que não por razões de oportunidade administrativa)⁴⁷⁵.

Os apoios públicos concedidos às empresas só constituem um Auxílio estatal se: 1. falsearem ou ameaçarem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções e apenas se 2. afetarem as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

Considera-se que uma medida concedida pelo Estado falseia ou ameaça falsear a concorrência quando é suscetível de melhorar a posição concorrencial do beneficiário em relação a outras empresas com as quais concorre⁴⁷⁶. Considera-se que existe uma distorção da concorrência na aceção do artigo 107, n.º 1, do TFUE, quando o Estado conceder uma vantagem financeira a uma empresa num setor liberalizado em que existe, ou poderia existir, concorrência⁴⁷⁷.

⁴⁷⁵ EUROPEAN UNION. *Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union* (2016/C 262/01), JO C 262 de 19.7.2016, item 5.

⁴⁷⁶ EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of 17 September 1980. *Philip Morris Holland BV v Commission of the European Communities*. Case 730/79. ECLI:EU:C:1980:209, n.º 11; EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of First Instance (Fourth Chamber, extended composition) of 15 June 2000. *Alzetta Mauro and others v Commission of the European Communities*. Joined cases T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 to 607/97, T-1/98, T-3/98 to T-6/98 and T-23/98. European Court reports 2000 Page II-02319. ECLI:EU:T:2000:151, n.º 80.

⁴⁷⁷ EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of First Instance (Fourth Chamber, extended composition) of 15 June 2000. *Alzetta Mauro and others v Commission of the European Communities*. Joined cases T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 to 607/97, T-1/98, T-3/98 to T-6/98 and T-23/98. European Court reports 2000 Page II-02319. ECLI:EU:T:2000:151, n.º 141 a 147; EUROPEAN UNION.

Quanto ao segundo aspecto, a jurisprudência da União Europeia considera que um auxílio estatal afeta as trocas comerciais entre os Estados-Membros, quando um auxílio financeiro concedido por um Estado reforça a posição de uma empresa relativamente às demais empresas concorrentes nas trocas comerciais no âmbito do mercado comum⁴⁷⁸.

Além das regras comuns relativas à concorrência, consubstanciada, entre outras, pela vedação ao Auxílio de Estado, o Tratado de Funcionamento da União Europeia disciplina, ainda, regras relativas à fiscalidade com o escopo de tutelar o mercado comum, estabelecendo que nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções (art. 110)⁴⁷⁹.

O TFUE exige, ainda, a prévia aprovação pelo Conselho, sob proposta da Comissão, das propostas de concessão, obrigatoriamente por tempo determinado, de exonerações e reembolsos à exportação para outros Estados-Membros ou para o lançamento de direitos de compensação às importações provenientes de Estados-Membros exceto impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos (art. 112).

Por fim, a União Europeia considera que a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, é necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência (art. 113, TFUE).

Há diversos casos em que a Comissão Europeia foi instada a se manifestar sobre supostos Auxílios de Estado. Um dos casos mais emblemáticos foi o Caso Apple.

Judgment of the Court of 24 July 2003. *Altmark Trans GmbH and Regierungspräsidium Magdeburg v Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, and Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht. Case C-280/00*. Reference for a preliminary ruling: Bundesverwaltungsgericht - Germany. ECLI:EU:C:2003:415; EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of 17 September 1980. *Philip Morris Holland BV v Commission of the European Communities. Case 730/79*. ECLI:EU:C:1980:209, n.º 11.

⁴⁷⁸ EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 January 2015. *Eventech Ltd v The Parking Adjudicator. Case C-518/13*. Request for a preliminary ruling from the Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). ECLI:EU:C:2015:9, n.º 66; EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (First Chamber), 8 May 2013. *Eric Libert and Others v Gouvernement flamand (C-197/11) and All Projects & Developments NV and Others v Vlaamse Regering (C-203/11)*. Joined Cases C-197/11 and C-203/11. ECLI:EU:C:2013:288; EUROPEAN UNION. Court of Justice. Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 4 de abril de 2001, *Friulia Venezia Giulia*, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, n.º 41.

⁴⁷⁹ Dessa forma, nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares (art. 110, TFUE). Os produtos exportados para o território de um dos Estados-Membros não podem beneficiar de qualquer reembolso de imposições internas, superior às imposições que sobre eles tenham incidido, direta ou indiretamente (art. 111, TFUE). EUROPEAN UNION. *Treaty on the Functioning of the European Union*. Roma, 1957. Consolidated version with declarations annexed to the Final Act of the Intergovernmental Conference which adopted the Treaty of Lisbon, signed on 13 December 2007. OJ C 326, 26.10.2012, p. 47-390. Available in: http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj

De acordo com a Comissão, entre 2003 e 2013, a Apple se beneficiou de um regime fiscal entendido como ilegítimo, baseado em *tax rulings* para atrair investimentos da multinacional. De acordo com o que foi relatado, duas empresas controladas pela Apple (Apple Sales International – ASI e Apple Operations Europe – AOE), ambas formalmente com sede na Irlanda e que centralizavam o faturamento relativo às vendas europeias, empregaram artifício para serem consideradas praticamente “apátridas” para efeitos de residência fiscal, em total conformidade com decisões fiscais emanadas pelo Estado irlandês.

As decisões fiscais foram contestadas pela Comissão por implicar ilegítima redução do imposto devido pela ASI e pela AOE na Irlanda se comparado ao regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Com esse mecanismo, a Apple teria evitado o pagamento de impostos sobre os lucros obtidos com as vendas no mercado único europeu, beneficiando-se de regimes fiscais privilegiados, proporcionados pelo governo irlandês para atrair multinacionais para o seu território, pagando aproximadamente 0,005% de impostos incidente sobre as atividades da Apple Sales International. A Comissão entendeu que estavam preenchidos todos os requisitos do art. 107, §1º, do TFUE, qualificando a medida como auxílio estatal, por se tratar de uma intervenção do Estado, suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros, por meio de uma vantagem seletiva a uma empresa, capaz de falsear ou ameaçar falsear a concorrência⁴⁸⁰.

As decisões fiscais contestadas foram emitidas pela administração fiscal do Estado irlandês e foram utilizadas pela ASI e pela AOE para calcular o seu imposto anual sobre as sociedades na Irlanda. A administração fiscal irlandesa aceitou esses cálculos e, com base neles, aceitou os impostos pagos pela ASI e pela AOE na Irlanda na época dos fatos⁴⁸¹.

Outrossim, dado que a ASI e a AOE fazem parte do grupo Apple, um grupo multinacional ativo a nível mundial que opera em todos os Estados-Membros, a Comissão entendeu que “qualquer auxílio a seu favor é suscetível de afetar as trocas comerciais dentro da União”. Na medida em que as decisões fiscais contestadas isentam a ASI e a AOE de uma obrigação fiscal que teriam, de outro modo, sido obrigadas a pagar, nos termos do regime

⁴⁸⁰ EUROPEAN UNION. *Commission Decision (EU) 2017/1283*, of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple (notified under document C(2017) 5605).

⁴⁸¹ Na secção 8.2, a Comissão sustentou que as decisões fiscais contestadas resultaram na redução da obrigação fiscal da ASI e da AOE na Irlanda, através do “desvio do imposto que essas empresas teriam, de outro modo, sido obrigadas a pagar ao abrigo do regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda. Através da renúncia de receitas fiscais que a Irlanda teria o direito de tributar à ASI e à AOE ao abrigo desse regime, as decisões fiscais contestadas dão origem a uma perda de recursos estatais”. EUROPEAN UNION. *Commission Decision (EU) 2017/1283* of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple (notified under document C(2017) 5605, secção 8.2.

normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, segundo a Comissão, “o auxílio concedido ao abrigo dessas decisões constitui um auxílio ao funcionamento, na medida em que isenta essas empresas de um encargo que teriam, em condições normais, de suportar na sua gestão corrente ou nas suas atividades normais”⁴⁸².

Assim, o reforço da posição financeira da ASI, da AOE e do grupo Apple nos mercados em que operam – ao isentar essas empresas de uma obrigação fiscal que teriam, de outro modo, de suportar e que as empresas concorrentes têm de suportar –, falsearia a concorrência. Em conclusão, a Comissão considerou que a Irlanda permitiu à ASI e à AOE a redução da sua obrigação fiscal anual decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda, concedendo ilegalmente auxílios estatais à ASI, à AOE e ao grupo Apple, em violação do artigo 108, n.º 3, do TFUE, e exigindo que a Irlanda recuperasse junto à ASI e à AOE, por força do artigo 16.º do Regulamento (UE) 2015/1589, montante do imposto não recolhido, o que correspondia a 13 bilhões de euros (excluindo juros).

Tanto a empresa quanto o Governo Irlandês recorreram da decisão da Comissão no caso Apple – este último buscando evitar que as multinacionais com investimento e estrutura em seu território pudessem deixar o país. Segundo dados da Câmara do Comércio (AMCHAM), há mais de 700 empresas americanas com sede na Irlanda, responsáveis por mais de 160 mil funcionários⁴⁸³. Somente a Apple possui mais de 6 mil empregados no país⁴⁸⁴.

Como se sabe, o Tribunal de Justiça da União Europeia, em acórdão de 15 de julho de 2020, anulou a decisão da Comissão Europeia. Segundo o Tribunal, a Comissão não teria demonstrado que, ao adotar as *tax rulings* contestadas, as autoridades fiscais irlandesas tinham concedido uma vantagem seletiva à ASI e à AOE, na acepção do artigo 107, n.º 1, do TFUE; logo, não restou caracterizado o auxílio estatal⁴⁸⁵.

⁴⁸² “As decisões fiscais contestadas autorizam métodos de afetação do lucro da ASI e da AOE às respetivas sucursais irlandesas que permitem que essas sociedades determinem o seu lucro tributável e, conseqüentemente, a sua obrigação fiscal anual decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda durante o período de vigência das referidas decisões. Tendo determinado que o regime normal de tributação do lucro das sociedades na Irlanda, incluindo, mas não exclusivamente, a Section 25 do TCA 97, constitui o sistema de referência com base no qual as decisões fiscais contestadas devem ser apreciadas, é necessário determinar se essas decisões constituem uma derrogação a esse sistema de referência, conduzindo à desigualdade de tratamento entre sociedades que se encontram numa situação factual e jurídica semelhante”. EUROPEAN UNION. *Commission Decision (EU) 2017/1283* of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple (notified under document C(2017) 5605).

⁴⁸³ AMERICAN CHAMBER OF COMMERCE IRELAND. US Investment in Ireland. <https://www.amcham.ie/about-us/us-ireland-business/stats-facts.aspx>. Accessed 05.05.2021.

⁴⁸⁴ APPLE. Key European Projects. Cork, Ireland. <https://www.apple.com/ie/job-creation/>. Accessed 05.05.2021.

⁴⁸⁵ EUROPEAN UNION. Court of Justice. Acórdão do Tribunal Geral de 15 de julho de 2020 – Irlanda e outros vs. Comissão. (Processos T-778/16 e T-892/16). «Auxílios de Estado – Auxílio executado pela Irlanda –

Interessante notar que a Apple não foi a primeira empresa americana de tecnologia com atuação na Europa submetida à investigação por parte da Comissão em relação ao chamado Auxílio de Estado. As atividades do Google⁴⁸⁶ também foram objeto de avaliação sobre essa mesma temática. Além da Irlanda, a Holanda e Luxemburgo seguem no centro das atenções da Comissão, sob a acusação de criar ambientes fiscais privilegiados, por meio de auxílios estatais – como ocorreu nos casos Starbucks⁴⁸⁷ e Fiat⁴⁸⁸, respectivamente.

Ao menos desde 1997, a União Europeia concentra esforços visando eliminar a *concorrência fiscal danosa (harmful tax competition)* e, por conseguinte, o *planejamento tributário agressivo*, entendidos como duas faces da mesma moeda. No dia 1º de dezembro de 1997, o Conselho da União Europeia e os representantes dos governos dos Estados-Membros adotaram uma resolução relativa ao Código de Conduta em matéria de fiscalidade das empresas, concluindo pela necessidade de uma ação coordenada em nível europeu para combater a concorrência prejudicial em matéria fiscal, visando reduzir as distorções ainda

Decisão que declara o auxílio incompatível com o mercado interno e ilegal e que ordena a sua recuperação – Decisões fiscais antecipadas (tax rulings) – Benefícios fiscais seletivos – Princípio da plena concorrência». ECLI:EU:T:2020:338.

⁴⁸⁶ No caso concreto, a Comissão entendeu que as medidas concedidas estavam em consonância com o TFUE. (EUROPEAN UNION. *Commission Decision C (2008) 3255 final*, State Aid N 67/2008, Poland and Google Poland Sp. z o.o., Brussels, 24.06.2008).

⁴⁸⁷ Em 2008, as autoridades fiscais dos Países Baixos concluíram um *advance pricing arrangement (APA)* com a Starbucks Manufacturing EMEA BV (SMBV), pertencente ao grupo Starbucks. O objetivo desse acordo era determinar a remuneração da SMBV pela sua atividade de produção e distribuição dentro do grupo. Posteriormente, a remuneração da SMBV serviria para determinar anualmente o seu lucro tributável para fins de incidência do imposto holandês sobre o rendimento das sociedades. O APA aprovou o uso do montante de royalties pagos pela SMBV à Alki, outra entidade do mesmo grupo, pela utilização da propriedade intelectual da Starbucks. Mais especificamente, a APA autorizou que o montante dos royalties a pagar à Alki corresponderia ao lucro residual da SMBV. Em 2015, a Comissão considerou que a APA constituía uma ajuda incompatível com o mercado interno e ordenou que a Holanda exigisse os valores supostamente não pagos pela empresa. (EUROPEAN UNION. *Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374 (2014/C ex 2014 NN) implemented by the Netherlands to Starbucks*, ECLI:EU:T:2019:669, OJ 2017 L 83. p. 38). A decisão da Comissão Europeia, contudo, foi anulada em 2019 pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, que considerou não restar configurado o auxílio estatal. (Judgment of the General Court, 24 September 2019 (Seventh Chamber, Extended Composition)).

⁴⁸⁸ De acordo com a Comissão Europeia, as autoridades fiscais de Luxemburgo, em setembro de 2012, favoreceram a Fiat Chrysler Finance Europe, uma empresa do grupo Fiat que presta serviços financeiros a empresas do grupo estabelecidas na Europa. Segundo decisão da Comissão, de 2015, a conduta das autoridades fiscais luxemburguesas configurava Auxílio de Estado, condenando o Grão-Ducado a exigir da empresa o que supostamente deixou de recolher aos cofres públicos em razão do regime privilegiado. (EUROPEAN UNION. *Decision (EU) 2016/2326 of 21 October 2015 on State aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat* (OJ L 351, 22.12.2016, p. 1). A decisão da Comissão Europeia foi mantida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. (EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the General Court, 24 September 2019. *Judgment in Cases T-755/15 Luxembourg v Commission and T-759/15 Fiat Chrysler Finance Europe vs. Commission*. (Seventh Chamber, Extended Composition). ECLI:EU:T:2019:670).

existentes no mercado único, evitar perdas significativas de receitas fiscais e orientar as estruturas fiscais num sentido mais favorável ao emprego⁴⁸⁹.

Como se sabe, o Código de Conduta não é um instrumento juridicamente vinculante, mas representa um compromisso político dos Estados-Membros para, de um lado, revisar, alterar ou abolir medidas fiscais existentes que constituam concorrência fiscal prejudicial (*rollback process*, ou processo de desmantelamento) e, de outro, abster-se de introduzir novas medidas dessa natureza (*standstill process*, ou processo de congelamento).

Considera-se potencialmente prejudiciais as medidas fiscais que prevejam um nível de tributação efetiva significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-membro em causa, tendo em conta cinco critérios: 1. se as vantagens são concedidas exclusivamente a não residentes ou para transações realizadas com não residentes; 2. se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; 3. se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer atividade econômica real nem qualquer presença econômica substancial no Estado-membro que proporciona essas vantagens fiscais; 4. se o método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE; ou 5. se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo⁴⁹⁰.

Em 9 de março de 1998, conforme exigido pela resolução, o Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros instituiu um grupo de trabalho para avaliar se as medidas fiscais aplicadas pelos Estados-Membros podem ser consideradas danosas ou não. Entretanto, é possível verificar uma maior intensidade do trabalho do Grupo após a implementação do BEPS na União Europeia⁴⁹¹.

⁴⁸⁹ EUROPEAN UNION. *Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy* - Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving. OJ C 2, 6.1.1998, p. 1-6.

⁴⁹⁰ EUROPEAN UNION. *Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving*. Annex 1. OJ C 2, 6.1.1998.

⁴⁹¹ Veja-se, nesse sentido, a avaliação, por parte do Grupo, das medidas fiscais adotadas em cada Estado-Membro e a aprovação das notas de orientação (*guidance notes*), apoiadas pelo Conselho. Cf. EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*. Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018 REV 4 – NOTE, Brussels, 05 December 2019; Council of the European Union. Code of Conduct Group (Business Taxation) Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018 REV 3 – NOTE, Brussels 12 June 2019; Council of the European Union. Code of Conduct Group (Business Taxation) Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since

Em 8 de novembro de 2016, o Conselho atribuiu ao Grupo do Código de Conduta (Fiscalidade das Empresas) a tarefa de preparação da revisão da lista da União Europeia de jurisdições não cooperantes para fins fiscais. O Grupo, com o apoio do Secretariado-Geral do Conselho, conduz e supervisiona o processo de análise⁴⁹². Adotada em 2017, a lista da UE de jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais é um instrumento que visa combater a fraude ou evasão fiscais, a elisão fiscal e a lavagem de capital⁴⁹³.

Interessante notar que, no processo de seleção visando identificar riscos externos de abuso fiscal e combater a concorrência fiscal desleal, não são incluídos países membros da própria União Europeia. Ocorre que as jurisdições não cooperantes para fins fiscais listadas pela UE são responsáveis por menos de 2% do chamado “risco de abuso do imposto corporativo”, ao passo que os Estados-Membros da UE respondem por 38% das perdas fiscais globais, segundo dados do relatório *Estado de Justiça Fiscal 2020*, elaborado pela Tax Justice Network⁴⁹⁴.

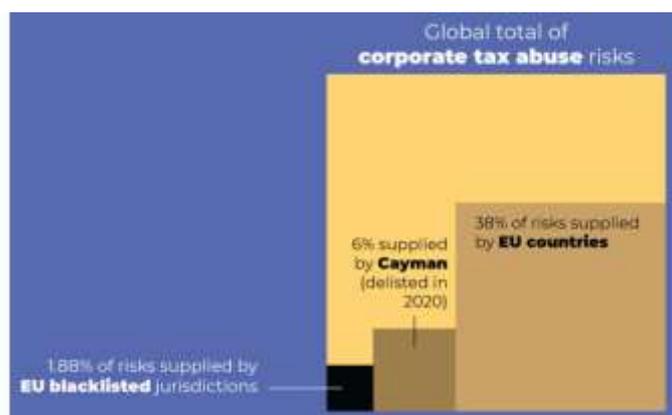
its creation in March 1998. ST 9639/2018 REV 2 – NOTE, Brussels 03 December 2018; Council of the European Union. Code of Conduct Group (Business Taxation) Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018, Brussels 20 July 2018; Council of the European Union. Code of Conduct Group (Business Taxation) Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018, Brussels 18 June 2018; Council of the European Union. Code of Conduct Group (Business Taxation) Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018. Brussels, 12 June 2018; Council of the European Union. Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018. ST 5814 2018 INIT – NOTE, Brussels, 20 February 2018; Council of the European Union. Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018. ST 5814 2018 REV 1 – NOTE, Brussels, 27 February 2018; Council of the European Union. Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018. ST 5814 2018 REV 2 – NOTE, Brussels, 22 June 2018; Council of the European Union. Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018. ST 5814 2018 REV 3 - NOTE13.7.2018. Brussels, 13 July 2018; Council of the European Union. Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018. ST 5814 2018 REV 4 - NOTE20.12.2018. Brussels, 20 December 2018; Council of the European Union. Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2019. ST 5814/2018, REV 5 – NOTE, Brussels, 16 October 2019; Council of the European Union. Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2019. ST 5814 2018 REV 6 – NOTE. Brussels, 5 December 2019. Council of the European Union. The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes - Report by the Code of Conduct Group (business taxation) suggesting amendments to the Annexes of the Council conclusions of 18 February 2020. End of Written Procedure. CM 3810 2020. Brussels, 6 October 2020.

⁴⁹² EUROPEAN UNION. General Secretariat of the Council. *Criteria and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes – Council conclusions (8 November 2016)*. 14166/16, Brussels, 8 November 2016; EUROPEAN UNION. General Secretariat of the Council. *Commission Communication on an External Strategy for Effective Taxation and Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse*. 8792/1/16 Brussels, 23 May 2016

⁴⁹³ A lista adotada pelo Conselho em 22 de fevereiro de 2021 integra os seguintes países ou territórios: Samoa Americana, Anguila, Domínica, Ilhas Fiji, Guame, Palau, Panamá, Samoa, Trindade e Tobago, Ilhas Virgens dos Estados Unidos, Vanuatu e Seicheles. Cf. EUROPEAN UNION. *The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*. Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Annex 1. (2021/C 66/10), Brussel, 26 February 2021.

⁴⁹⁴ TAX JUSTICE NETWORK. *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*. Published together with global union federation Public Services International and the Global Alliance for Tax Justice.

Risco de abuso do imposto corporativo - 2021



Corporate Tax Haven Index 2021

Segundo o relatório *Corporate Tax Haven Index 2021*, os dez maiores “facilitadores” de abusos de impostos corporativos globais são, em ordem: Ilhas Virgens Britânicas (British Overseas Territory), Ilhas Cayman (British Overseas Territory), Bermudas (British Overseas Territory), Holanda, Suíça, Luxemburgo, Hong Kong, Jersey (British Crown Dependency), Singapura, Emirados Árabes Unidos⁴⁹⁵.

Portanto, é inevitável que a UE afrente o fato de que a Holanda, a Suíça e Luxemburgo respondem por aproximadamente 15% das perdas globais e que as Ilhas Cayman, sozinha, recentemente retirada da *blacklist* europeia (em 2020), responde por 6% das perdas globais⁴⁹⁶.

Além do importante trabalho do Grupo do Código de Conduta (Fiscalidade das Empresas) – e dessa aparente incoerência da política europeia (para não dizer hipocrisia) –, algumas outras iniciativas também merecem ser destacadas em termos de respostas europeias na luta contra a evasão fiscal e tutela da livre concorrência.

Em 16 de março de 2011, a Comissão UE publicou a Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, cuja qual pretendia instituir a chamada *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB). Segundo o entendimento da Comissão, à época, a CCCTB seria compatível

November 2020. https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf.

⁴⁹⁵ TAX JUSTICE NETWORK. *Corporate Tax Haven Index – 2021*. <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/country-list.pdf>; e ATES L. et. al. *The Corporate Tax Haven Index: A New Geography of Profit Shifting*. *IES Working Papers*, Vol. 38/2020. IES FSV. Charles University, pp. 1-29, 2020.

⁴⁹⁶ TAX JUSTICE NETWORK. *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*. Published together with global union federation Public Services International and the Global Alliance for Tax Justice. November 2020.

com o repensar dos sistemas fiscais e a transição para uma tributação mais favorável ao crescimento e à tributação ambiental, conforme preconizado na estratégia Europa 2020⁴⁹⁷.

O sistema CCCTB pretendia eliminar os obstáculos fiscais, principalmente resultantes da fragmentação da União Europeia em 27 sistemas fiscais diferentes. Se cada Estado-Membro aplicasse o seu próprio sistema, regras como a compensação das perdas transfronteiriças e a isenção da tributação das reestruturações dos grupos societários poderiam se tornar ineficazes e suscetíveis de produzir distorções no mercado – nomeadamente a dupla tributação ou a dupla não tributação.

Dessa forma, o sistema foi apresentado como uma forma de permitir às empresas tratar a UE como um mercado único para efeitos da tributação corporativa, de modo a facilitar a atividade transfronteiriça das sociedades estabelecidas na UE e criar um espaço mais competitivo para investimentos internacionais. Segundo a Diretiva, a melhor forma de lograr êxito consistiria em fazer com que os grupos de sociedades, tributáveis em mais de um Estado-Membro, pudessem resolver as suas questões fiscais na União Europeia segundo um único conjunto de regras aplicável à base de cálculo e tratar com uma única administração fiscal, o chamado “balcão único”⁴⁹⁸.

A implementação do sistema teve muita resistência – especialmente pelo Reino Unido e Irlanda –, até que, em 17 de junho de 2015, a Comissão Europeia resolveu adotar o Plano de Ação para uma tributação corporativa mais justa e eficaz⁴⁹⁹ e propôs relançar o CCCTB. A Diretiva CCCTB propôs que os lucros tributáveis consolidados de um grupo empresarial multinacional fossem partilhados entre os Estados-Membros em que o grupo exerce a sua atividade, através de uma fórmula de repartição especialmente concebida para tal finalidade. De acordo com o mecanismo proposto, cada Estado-Membro poderia tributar a sua quota-parte dos lucros, aplicando a sua alíquota nacional⁵⁰⁰.

Como se vê, as políticas fiscais europeias também recebem novos contornos e novos impulsos após a publicação do BEPS e da implementação dos novos standards globais de

⁴⁹⁷ EUROPEAN UNION. Comunicação da Comissão «Europa 2020 - Uma estratégia europeia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo», COM(2010) 2020 de 3.3.2010

⁴⁹⁸ EUROPEAN UNION. European Commission. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2011) 121 final 2011/0058 (CNS). Brussels, 16 March 2011, p. 10.

⁴⁹⁹ EUROPEAN UNION. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. COM (2015) 302 final. Brussels, 17.6.2015

⁵⁰⁰ EUROPEAN UNION. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. COM (2016) 683 final. 2016/0336 (CNS). Strasbourg, 25.10.2016. Ver também: EUROPEAN UNION. *Diretiva 2011/96/UE do Conselho*, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes; EUROPEAN UNION. *Diretiva 2014/86/UE do Conselho*, de 8 de julho de 2014, que altera a Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

transparência. Foram implementadas uma série de medidas contra a elisão fiscal⁵⁰¹, mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal⁵⁰², inclusive no âmbito do processo arbitral⁵⁰³, visando aproveitar, ao máximo, a potencialidade da integração⁵⁰⁴.

Nesse contexto, verifica-se o avanço das medidas de cooperação da União Europeia em matéria fiscal⁵⁰⁵ – como o programa Fiscalis 2020⁵⁰⁶. Ainda, em março de 2015, a Comissão apresentou um pacote de medidas sobre transparência fiscal, com o intuito de implementar o intercâmbio automático de informações entre países da UE (aprovado em outubro daquele ano).

A troca automática de informações para fins fiscais – considerado, por Guerra, um “strumento essenziale per l’accertamento dei redditi prodotti all’estero”⁵⁰⁷ – era auspiciada no âmbito da União Europeia há alguns anos, como verifica da publicação da Diretiva

⁵⁰¹ EUROPEAN UNION. *Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno* (JO L 193, 19.7.2016, p. 1-14). Dado que a Diretiva (UE) 2016/1164 apenas abordava as assimetrias híbridas na UE, foi adotada a nova Diretiva (UE) 2017/952 que alarga o âmbito de aplicação para assegurar que as regras cobrem as assimetrias híbridas com países terceiros. EUROPEAN UNION. *Diretiva (UE) n° 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva (UE) n° 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros* (JO L 144 de 7.6.2017, p. 1-11).

⁵⁰² EUROPEAN UNION. *Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia* (JO L 265 de 14.10.2017, p. 1-14); EUROPEAN UNION. *Convenção 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas - Ata final - Declarações comuns - Declarações unilaterais* (JO L 225 de 20.8.1990, p. 10-24) e alterações posteriores.

⁵⁰³ EUROPEAN UNION. *Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas* (JO L 225 de 20.8.1990, p. 10-24) e alterações posteriores. Em outubro de 2017, o Conselho adotou a Diretiva (UE) 2017/1852 relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia, que assenta na convenção de arbitragem. O âmbito da diretiva é mais amplo do que o da convenção e aplica-se a todos os contribuintes sujeitos a impostos sobre os rendimentos e o capital abrangidos pelos tratados fiscais bilaterais e pela convenção de arbitragem. Com o tempo, a utilização da convenção de arbitragem pode vir a ser reduzida, dadas as vantagens da diretiva que requer a eliminação da dupla tributação.

⁵⁰⁴ GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, vol. 43, n. 3/2000, p. 725 ss.

⁵⁰⁵ EUROPEAN UNION. *Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE* (JO L 64 de 11.3.2011, p. 1-12); EUROPEAN UNION. *Regulamento (UE) n° 389/2012 do Conselho, de 2 de maio de 2012, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo e que revoga o Regulamento (CE) n° 2073/2004* (JO L 121 de 8.5.2012, p. 1-15); EUROPEAN UNION. *Regulamento (UE) n° 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado* (JO L 268 de 12.10.2010, p. 1-18) e suas alterações posteriores.

⁵⁰⁶ EUROPEAN UNION. *Regolamento (UE) n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell’11 dicembre 2013, che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell’Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE* (GU L 347 del 20.12.2013, pagg. 25-32).

⁵⁰⁷ CORDEIRO GUERRA, Roberto. *Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale*. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 12.

2011/16/EU do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011 (*Directive on Administrative Cooperation*, DAC)⁵⁰⁸.

Na sua Comunicação de 6 de dezembro de 2012 relativa a um plano de ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, a Comissão realçou a necessidade de promover ativamente a troca automática de informações enquanto futura norma europeia e internacional para a transparência e a troca de informações em matéria fiscal.

O esforço europeu conciliou-se com as políticas emanadas dos EUA e da OCDE (endossada pelo G20). Em fevereiro de 2014, a OCDE publicou os principais elementos de uma norma global para a troca automática de informações sobre contas financeiras para fins fiscais, isto é, o Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e uma Norma Comum de Comunicação, que foram posteriormente aprovados pelos Ministros das Finanças do G20 e pelos Governadores dos Bancos Centrais.

Em julho de 2014, o Conselho da OCDE publicou a norma mundial completa, incluindo os elementos restantes, a saber, os Comentários sobre o Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes e a *Common Reporting Standard* (CRS) e as Modalidades das Tecnologias da Informação para implementar a norma mundial. O pacote da norma mundial foi aprovado na íntegra pelos Ministros das Finanças do G20 e pelos Governadores dos Bancos Centrais em setembro de 2014.

Naquela ocasião, os Estados-Membros da União Europeia celebravam ou estavam prestes a celebrar acordos com os Estados Unidos da América no que respeita ao FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Por prestarem cooperação mais ampla na aceção do artigo 19 da Diretiva 2011/16/UE e mais ampla também em relação aos demais Estados-Membros, a União Europeia alterou a Diretiva 2011/16/EU, por meio da Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, a fim de evitar as “distorções que

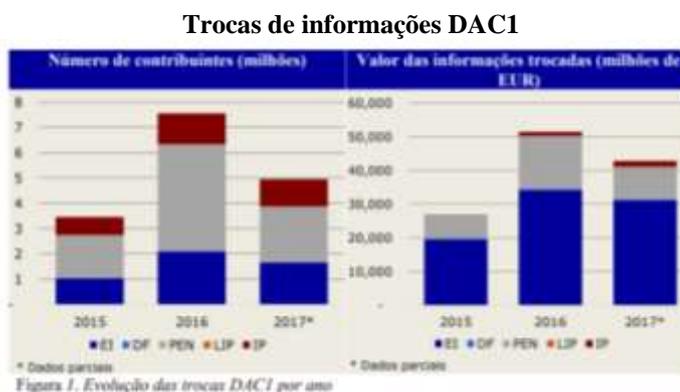
⁵⁰⁸ É certo que antes desse período havia assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos, a contar da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977. Contudo, a União Europeia entendeu que as medidas da Diretiva 77/799/CEE não eram mais adequadas ao contexto da globalização. As principais insuficiências foram examinadas pelo grupo de trabalho *ad hoc* do Conselho “Fraude Fiscal”, no seu relatório de 22 de maio de 2000, na Comunicação da Comissão para prevenir e combater as práticas abusivas nos domínios financeiro e das sociedades, de 27 de setembro de 2004, e na Comunicação da Comissão sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal, de 31 de maio de 2006, até a publicação da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011. (EUROPEAN UNION. *Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*, OJ L 64/1, 11.3.2011; EUROPEAN UNION. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud* {SEC(2006) 659}, COM(2006) 254 final, Brussels, 31.5.2006; EUROPEAN UNION. *Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*, OJ L 64, 11.3.2011, p. 1-12).

seriam prejudiciais ao bom funcionamento do mercado interno”⁵⁰⁹, compatibilizando suas normas às Norma Comum de Comunicação desenvolvida pela OCDE.

A Diretiva 2011/16/UE (“DAC1”) foi emendada cinco vezes através das seguintes diretivas de emenda, a maioria das quais ampliou o escopo da AEOI, originalmente circunscrita a 5 categorias de renda e capital (rendimentos do trabalho, pró-labore, seguro de vida, pensões, propriedade e renda de bens imóveis): a) Diretiva 2014/107/EU (“DAC2”) sobre troca automática de informações de contas financeiras; b) Diretiva 2015/2376/EU (“DAC3”) sobre o intercâmbio automático de *advance cross-border tax rulings* (ATR) e *advance pricing agreements* (APA); c) Diretiva 2016/881/EU (“DAC4”) sobre o intercâmbio automático de relatórios CbC; d) Diretiva 2016/2258/EU (“DAC5”) sobre o acesso a informações sobre *Anti-money laundering* pelas autoridades fiscais; e) Diretiva 2018/822/EU (“DAC6”) sobre o intercâmbio automático de informações em relação a *cross-border arrangements*.

Portanto, desde 2015, as autoridades nacionais devem, ao menos uma vez por ano, fornecer automaticamente às suas contrapartes europeias informações relativas a salários, pensões e outros rendimentos, inclusive decorrentes de seguros de vida ou de bens imóveis, dos residentes em outro país da UE.

Conforme Análise e avaliação das estatísticas e da informação sobre os intercâmbios automáticos no domínio da tributação direta, constante do Relatório da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 17.12.2018 (COM/2018/844), o volume de informações trocadas duplicou entre 2015 e 2016:



No gráfico: (EI) rendimentos do trabalho; (PEN) pensões; (LIP) produtos de seguros de vida; (IP) propriedade ou rendimentos de bens imóveis; (DF) honorários de administradores.
COM/2018/844, p.3

⁵⁰⁹ EUROPEAN UNION. *Diretiva 2014/107/UE do Conselho*, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. JO L 359 de 16.12.2014, p. 1-29. <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/107/oj>

Desde 2017, as autoridades nacionais devem fornecer automaticamente às suas contrapartes informações relativas às contas financeiras detidas pelos residentes noutra país da UE, às regras CFC e aos acordos sobre preços de transferência. Desde 2018, as autoridades nacionais devem transmitir automaticamente às suas contrapartes a declaração país-a-país (*country-by-country report*, CbC). A partir de 2020, as autoridades nacionais devem transmitir automaticamente às suas contrapartes informações sobre *cross-border arrangements*.

Parte da doutrina sustenta que tais competências derivariam do próprio Tratado de Lisboa, que introduziu a competência para desenvolver ações destinadas a apoiar, coordenar ou completar a ação dos Estados-Membros no domínio da cooperação administrativa na sua finalidade europeia (art. 6, lettera “g”, TFUE). Nesse sentido afirma Saponaro que a nova competência “non sembra destinata a cambiare gli obblighi di cooperazione che discendono dai principi generali del trattato o caratterizzate da una tipica regolamentazione giuridica, come avviene in materia doganale ex art. 33 TFUE”; na realidade, a finalidade da sua introdução no texto convencional seria a de melhorar a *funcionalidade europeia* das administrações nacionais⁵¹⁰.

Ou seja, tratar-se-ia de uma ulterior competência em favor da União Europeia – “de carattere ‘elastico’, a chiusura del sistema, qualora l’azione di quest’ultima appaia indispensabile nell’ambito delle sue politiche materiali, al fine di realizzare uno degli obiettivi dei trattati” – capaz de dotá-la de “un potere di espansione della propria sfera di influenza, legittimandola a definire in maniera autonoma il proprio ambito di competenza, anche in materia fiscale”⁵¹¹.

3.4. A aposta no multilateralismo para combater a *anarquia fiscal*: pensar as relações internacionais a partir de Martin Wight

Conforme buscou-se demonstrar acima, com o advento de novas políticas fiscais internacionais, a competição entre os sistemas fiscais não acabou – e nem poderia ser

⁵¹⁰ SAPONARO, Fabio. La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell’Unione Europea: analisi e prospettive. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 11, N. 1, pp. 2-22, São Leopoldo, Unisinos, janeiro-abril 2019. doi:10.4013/rechtd.2019.111.01, p. 5.

⁵¹¹ SAPONARO, Fabio. La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell’Unione Europea: analisi e prospettive. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 11, N. 1, pp. 2-22, São Leopoldo, Unisinos, janeiro-abril 2019. doi:10.4013/rechtd.2019.111.01, p. 5. Ver também: CANIZZARO, Enzo. *Il diritto dell’integrazione europea*. Torino: Giappichelli, 2015, pp. 270 ss.

diferente, ao menos enquanto o globo continuar dividido em estados nacionais. O que tem se buscado promover, multilateralmente, através de um sistema coordenado e cooperativo, é um ambiente de padrões globais mínimos.

Em outras palavras, as políticas fiscais internacionais mostram que os Estados se comportam simultaneamente em uma dinâmica competitiva e cooperativa, isto é, concorrencial e coordenada, baseada em elementos que procuram atrair a realidade econômica para uma base territorial, respeitando padrões mínimos definidos em escala global. A descrição das políticas fiscais internacionais e das mudanças no direito tributário internacional, em termos epistemológicos, requer a avaliação dos fundamentos filosóficos que dão suporte aos discursos e práticas institucionais.

Quando analisamos as doutrinas que se dedicam a descrever as políticas fiscais internacionais ou as transformações do direito tributário internacional para fins de construir um marco teórico, é imperativo epistemológico compreender os fundamentos filosóficos que o alicerçam. Como dizia Bull, “não há compreensão da política mundial sem uma base histórica e filosófica séria”⁵¹². Analogicamente, não há compreensão da política fiscal sem uma base histórica e filosófica séria⁵¹³.

O surgimento do direito tributário internacional ocorre concomitantemente à expansão da tributação sobre a renda e, por conseguinte, às tentativas de evitar a dupla tributação, a partir da criação de instrumentos de neutralização dos efeitos de uma tributação em bases universais num contexto de jurisdições fiscais geográfica e territorialmente localizadas (o Estado).

Após o fim da Segunda Guerra Mundial, contudo, com a publicação da primeira Convenção Modelo da OCDE, em 1963, iniciou-se uma nova fase no desenvolvimento da tributação internacional, com reflexos sobre as legislações domésticas dos diversos países. A *modelização* das convenções sobre a tributação da renda e do capital e os comentários preparados pela OCDE e pela ONU constituíram as bases de uma *linguagem fiscal*

⁵¹² BULL, Hedley. Martin Wight e la teoria delle relazioni internazionali. In: WIGHT, Martin. Teoria internazionale: le tre tradizioni. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 23.

⁵¹³ Uma empreitada nesses termos ainda não foi feita – provavelmente pelas mesmas razões que as relações internacionais não foram objeto de nenhum trabalho teórico, segundo Wight, porque há uma espécie de “*disharmony between international theory and diplomatic practice, a kind of recalcitrance of international politics to being theorised about*”; não a toa, o único clássico reconhecido das relações internacionais – *A guerra do Peloponeso*, de Tucídides – não era uma obra teórica, mas histórica. BUTTERFIELD, Herbert; WIGHT, Martin (eds). *Diplomatic Investigations: Essays in the Theory of International Politics*. London, Allen and Unwin, 1966, p. 33.

*internacional*⁵¹⁴ e daquilo que basicamente se entende, hoje, por direito tributário internacional.

Associado a esse fenômeno, a globalização e o aumento do comércio internacional impulsionaram a necessidade de criação de regras fiscais relativas a operações *cross-border* – como a busca pela neutralidade na exportação de capital (*capital export neutrality*) e na importação de capital (*capital import neutrality*) –, além de formar as condições para o surgimento de inúmeras empresas multinacionais e, com isso, a adoção de planejamentos tributários internacionais. Nesse contexto, os países passaram a adotar regras de transparência fiscal internacional, regras CFC (*Controlled Foreign Companies*) e de preços de transferência (*transfer price*).

Ainda em 1979, a OCDE já reconhecia que a internacionalização das atividades econômicas fomentou o surgimento de empresas multinacionais cada vez mais poderosas economicamente e que, apesar de estarem sujeitas a quadros normativos nacionais, “este fenômeno, cada vez mais comum, de empresas relacionadas, operando com algum nível de centralização gerencial, mas ainda membros individuais de um grupo operando sob diferentes leis nacionais, gerou importantes problemas relacionados à tributação de lucros corporativos”⁵¹⁵.

A financeirização e a digitalização da economia agudizou ainda mais esse fenômeno, tornando obsoleto uma parte dos institutos típicos do chamado *regime fiscal internacional*, desafiando o rateio de receitas tributárias que começou a ser desenhado nos tratados do final do século XIX, passando pelos modelos da Sociedade das Nações, OCDE e ONU, até os dias atuais.

Esses desafios vêm sendo respondidos a partir da criação de um novo ambiente de cooperação e multilateralismo, que caracterizam a atual fase do direito tributário internacional. Ou seja, é possível esboçar contornos de uma transformação da linguagem fiscal internacional na era pós-BEPS.

A política fiscal internacional atual parte da premissa de que a globalização trouxe benefícios para as economias nacionais: sustenta o crescimento, cria empregos, promove a

⁵¹⁴ PROKISCH, Rainer. Does it make sense if we speak of an ‘international tax language’? In: VOGEL, Klaus (Coord.). *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and Germany*. Amsterdam: Kluwer, 1998, p. 103- 110; BRANCO, Rodrigo Souza de Castelo. The history and relevance of model tax conventions. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Coord.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*. Wien: Linde, 2011, p. 52; ROCHA, Sergio André. Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 209-211; ROCHA, Sergio André. Imperialismo fiscal internacional e o “princípio” do estabelecimento permanente. In: *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 90-100.

⁵¹⁵ OECD. *Transfer pricing and multinational enterprises*. Paris: OECD, 1979, p. 7.

inovação e tem a capacidade de tirar milhões de pessoas da situação de pobreza. Além disso, desde os anos 20, reconhece que a interação entre diferentes sistemas fiscais nacionais pode levar a uma dupla tributação, entendida como adversa ao crescimento e à prosperidade global.

Por isso, grande parte dos países concordam com a necessidade de eliminar a dupla tributação e com a necessidade de fazê-lo com base em normas acordadas internacionalmente, de modo claro e previsível. Nesse sentido, dirá a OCDE que “o direito tributário internacional é o pilar que suporta o crescimento da economia global”⁵¹⁶.

Ao elaborar os regimes tributários nacionais, os Estados devem considerar o efeito causado pelas normas de/em outros países. Como diz Guerra, “ciascuno Stato comprende che ormai il prelievo non può più essere gestito in modo autarchico, ma deve essere salvaguardato attraverso forme di collaborazione con gli altri ordinamenti sovrani”⁵¹⁷. A interação dos distintos regimes tributários estabelecidos cria atritos, incluindo potencial dupla tributação das sociedades que operam em diversos países.

Essa interação também gera lacunas em que os rendimentos não são tributados em lugar algum ou ficam sujeitos a impostos a uma alíquota efetiva muito reduzida. À medida em que a economia se tornou mais integrada globalmente, cresceu também a aptidão dos especialistas em planejamento tributário internacional em identificarem e explorarem tais situações e desenvolver arranjos societários com efeitos fiscais, a fim de reduzir significativamente a carga tributária das multinacionais.

A alocação global dos recursos influenciada por comportamentos motivados por razões fiscais é rechaçada pela OCDE, que sustenta que todos esses fatores produziram uma situação política crítica, dado que os cidadãos se tornaram mais sensíveis às questões de justiça fiscal. Sem que a Organização tenha avaliado particularmente a contribuição dos Estados para a criação desse “sentimento de injustiça” ou para o “enfraquecimento da integridade do sistema tributário”, sustenta que saem prejudicados os governos, os contribuintes e os negócios⁵¹⁸.

Os governos saem prejudicados porque perdem arrecadação e porque cresce o custo para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias. Os contribuintes saem prejudicados porque, quando as normas tributárias permitem a empresas reduzirem a sua carga tributária ao deslocarem os seus rendimentos para fora das jurisdições nas quais desenvolvem as atividades produtivas, os contribuintes dessas jurisdições assumem uma fatia maior da carga tributária.

⁵¹⁶ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013, p. 7.

⁵¹⁷ CORDEIRO GUERRA, Roberto. *Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale*. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 12.

⁵¹⁸ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013, p. 7.

Os negócios saem prejudicados porque as empresas podem se encontrar em uma situação de desvantagem competitiva. A concorrência leal é afetada pelas distorções induzidas pela erosão da base tributária e pela transferência de lucros⁵¹⁹.

Em outras palavras, os Estados suportam perdas significativas de receita em sede de imposto de renda devido a práticas de planejamento tributário internacional agressivo, que têm como efeito a transferência artificial dos lucros para localizações onde estão sujeitos a uma tributação reduzida ou nula. Segundo os novos cânones, os lucros deveriam ser tributados onde as atividades econômicas que geram os lucros são realizadas e onde o valor é criado.

A fim de minimizar a erosão da base tributária (BEPS), o G20 pediu aos países que examinassem como as próprias leis nacionais contribuíram para o BEPS e garantissem que as regras tributárias nacionais e internacionais não permitissem ou encorajassem as empresas multinacionais a reduzir os impostos gerais pagos por meio da transferência artificial de lucros para jurisdições com regimes fiscais privilegiados. Nesse contexto, a tributação efetiva da receita móvel é um dos principais desafios.

Declararam os líderes do G20, no Summit de St. Petersburg de 2013:

52. Developing countries should be able to reap the benefits of a more transparent international tax system, and to enhance their revenue capacity, as mobilizing domestic resources is critical to financing development. We recognize the importance of all countries benefitting from greater tax information exchange. We are committed to make automatic exchange of information attainable by all countries, including LICs, and will seek to provide capacity building support to them. We call on the Development Working Group in conjunction with the Finance Track, to work with the OECD, the Global Forum and other IOs to develop a roadmap showing how developing countries can overcome obstacles to participation in the emerging new standard in automatic exchange of information, and to assist them in meeting the standard in accordance with the action envisaged in the St Petersburg Development Outlook. The Working Group should report back by our next meeting. Working with international organizations, we will continue to share our expertise, help build capacity, and engage in long-term partnership programmes to secure success. In this respect, we welcome the OECD Tax Inspectors without Borders initiative, which aims to share knowledge and increase domestic capacities in developing countries in the tax area. Finally, we are committed to continue to assist developing countries, including through the IOs, in identifying individual country needs and building capacity in the area of tax administration (in addition to automatic exchange of information) and encourage such support to be developing country led⁵²⁰.

O quadro da política fiscal internacional desta última década é emblemático na medida em que evidencia uma especial aposta na cooperação internacional multilateral como forma

⁵¹⁹ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013, p. 8.

⁵²⁰ 2013 St Petersburg G20 Leaders' Declaration. 6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

de estabelecer standards globais a fim de reduzir os riscos de uma *anarquia fiscal*. Sem pretender avaliar se, de fato, o mundo estava vivendo ou correndo o risco de caminhar para uma suposta *anarquia fiscal*, o que interessa aqui destacar é o aspecto retórico e epistemológico do discurso institucional subjacente às políticas fiscais internacionais no século XXI.

Em seu clássico *International Theory*, Wight demonstra que as teorias das relações internacionais poderiam ser divididas em três grandes tradições de pensamento, cujas quais reconduzem a três condições políticas interdependentes e que constituem o cerne daquilo que se denomina relações internacionais.

De um lado, verifica-se (*a*) uma tradição que fundamenta as relações com base em uma *anarquia internacional*, em que os múltiplos estados soberanos independentes não reconhecem nenhuma autoridade política superior; cujas relações são reguladas, em última análise, pelo *estado de guerra*.

De outro, verifica-se (*b*) uma tradição baseada na *diplomacia, comércio e intercâmbio*, na troca contínua e organizada entre estados soberanos durante os intervalos de paz, em que não só haveria relações internacionais, mas estas seriam, acima de tudo, institucionalizadas.

Por fim, verifica-se (*c*) uma tradição que se baseia no conceito de *sociedade dos estados* ou *família das nações*, que, ainda que não exista uma autoridade política superior, reconhece que a multiplicidade dos estados soberanos forma um conjunto moral e cultural que impõe algumas regras (morais, psicológicas, jurídicas, políticas) a serem seguidas.

Essas três tradições foram denominadas por Wight, respectivamente, como: *realistas (a)*, *racionalistas (b)* e *revolucionistas (c)*⁵²¹.

Os *revolucionistas* podem ser definidos como aqueles que creem com tamanho ardor na unidade moral da sociedade dos estados ou da sociedade internacional que acabam por se identificar com ela. Por conseguinte, reivindicam falar em seu nome, colocando como primeiro objetivo das suas políticas internacionais a obrigação não negociável de fazê-las realidade efetiva. Nesse sentido, o conjunto da sociedade internacional transcenderia às suas partes singulares; os *revolucionistas* são *cosmopolitas* antes de serem *internacionalistas*; possuem, em última análise, um *caráter missionário* – uma característica típica do Ocidente.

⁵²¹ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 83.

Nesse grupo estariam localizados pensadores e políticos como Calvino, Rousseau, Hitler e Stalin⁵²².

Em termos democráticos, haveria um caráter transcendental de legitimação política na tradição revolucionista. A democracia, por exemplo, seria o governo que reivindica falar “em nome do povo”; a democracia rousseauiana é o governo que encarna a *vontade geral*; a teocracia, no mesmo sentido, seria o governo que reivindicaria falar “em nome de Deus”; a ditadura do proletariado é a ditadura daqueles que reivindicam falar “em nome do proletariado”; e assim por diante. Esse tipo de afirmação de representatividade exclusiva seria uma característica constante das doutrinas revolucionistas, que constantemente procuram “negar o próprio passado, tentar começar do início, sair da história para recomeçar do zero”, e quando são constrangidos a prestar contas com o passado, “o alteram por meio de uma seleção arbitrária e uma doutrina de repúdio e de substituição”. É dizer: “a história da família revolucionista é parricida”⁵²³.

Os *racionalistas*, por sua vez, são aqueles que creem no valor do intercâmbio em um contexto de predominante anarquia internacional. Consideram que o homem, embora seja uma criatura “descaradamente sanguinária e pecadora”, são também seres “racionalis”. Por racional, não se entende o *racionalismo* típico da modernidade, *a la* Descartes, Spinoza e Leibniz. A expressão adotada por Wight se aproxima muito mais da compreensão do empirismo que do racionalismo do século XVII. A expressão colhe mais a ideia de *racionalização*, isto é, do processo de buscar razões plausíveis para explicar (a si e a terceiros) um comportamento, em que as reais motivações são diversas ou inconscientes. Veja-se, nesse sentido, que a expressão não é sinônimo de *razoável*, uma vez que admite a irracionalidade no processo, ainda que pretenda dissimular a sua predominância.⁵²⁴

Considerada como a *via media* do pensamento europeu, segundo Wight, ou a perspectiva do *establishment* internacional, segundo Bull⁵²⁵, a tradição racionalista defenderia a tradição do direito natural – não no sentido da escola jusnaturalista de direito internacional, mas no sentido de associá-la a um elemento de *razão* contido no conceito de direito natural,

⁵²² WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 83-7. “Si potrebbe sostenere che i ter esempi di Rivoluzione internazionale, le guerre di religione, i rivoluzionisti francesi e i rivoluzionisti totalitari del XX secolo, siano stati solo delle occasionali esplosioni di fanatismo religioso, delle convulsioni isolate accomunate solo dal fatto di essere di una malattia comune” (Id., p. 87).

⁵²³ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 90-1.

⁵²⁴ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 91-5.

⁵²⁵ BULL, Hedley. Martin Wight e la teoria delle relazioni internazionali. In: WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 28

isto é, haveria uma relação entre os seres humanos e a natureza ética universal do direito natural, decorrente justamente das suas faculdades racionais. Os homens compreendem a lei (natural) e as obrigações impostas por ela. Nesse grupo, estariam localizados Tomás de Aquino, Vitoria, Suarez, os neoescolásticos, Grócio, Hooker, Althusius, Locke, e os fundadores da república americana, Washington, Madison, Hamilton e Jefferson.⁵²⁶

Conforme se verifica, trata-se de uma *via media* bastante larga, que só evidencia o fato de as ditas três grandes tradições não possuírem bordas bem limitadas e definidas, mas, ao contrário, de tantas vezes se sobreporem, como em um *círculo cromático*, fundindo-se umas com outras⁵²⁷.

Os *realistas*, por fim, são aqueles que, nas relações internacionais, acentuam a anarquia, a política de potência e o estado de guerra. Portanto, a expressão não é empregada no sentido de contraposição ao *nominalismo* medieval ou ao *idealismo* moderno; é basicamente a doutrina segundo a qual o conflito é intrínseco às relações entre os Estados. A expressão comporta consigo também o sentido mais corriqueiro da linguagem comum contemporânea, que dá ênfase aos aspectos desagradáveis da vida. Nesse sentido, o realismo é violência, pecado, sofrimento e conflito; a moralidade é, por conseguinte, utopia, um lugar que *não existe*, enquanto a “realidade é poder”. Nessa tradição, estariam localizados Maquiavel, Bodin, Spinoza, Hume e, claro, Hobbes, para quem *é da política e da luta pelo poder que deriva a autoridade da lei e da moralidade*, na linha que sustenta Carr.⁵²⁸

Nessa perspectiva, discutir “como as coisas deveriam ser” seria totalmente inútil, ensina Maquiavel, mostraria apenas distanciamento da realidade⁵²⁹. E a realidade é, nesse sentido, regulada por princípios naturais ou *leis sociais*, intrinsecamente ligadas à natureza humana. Por isso, a filosofia internacional realista baseia-se fundamentalmente em três *modelos epistemológicos*, quais sejam: mecanicista, biológico e psicológico.

Numa perspectiva mecanicista, assim como acontece na natureza, a política e as relações de poder tenderiam a um equilíbrio, *equilíbrio de potência*, “noção fundamental para

⁵²⁶ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 91-5.

⁵²⁷ BULL, Hedley. Martin Wight e la teoria delle relazioni internazionali. In: WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 26.

⁵²⁸ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 95-107.

⁵²⁹ “Ma sendo l’intenzione mia stata scrivere cosa che sia utile a chi la intende, mi è parso più conveniente andare dritto alla verità effettuale della cosa che alla immaginazione di essa. E molti si sono immaginati repubbliche e principati che non si sono mai visti né conosciuti in vero essere. Perché gli è tanto discosto da come si vive a come si doverrebbe vivere, che colui che lascia quello che si fa, per quello che si doverrebbe fare, impara più presto la ruina che la preservazione sua” (MACHIAVELLI, N. *Il Principe*. Torino: Einaudi-Gallimard, 1997, p. 159).

toda a teoria internacional, doravante impossível discutir política internacional sem fazer uso dela”. Do ponto de vista biológico, colhe-se a noção de *sobrevivência do mais apto* ou *seleção natural*, cuja fonte claramente é Darwin, considerado por Wight, provavelmente o mais influente teórico internacionalista do século XIX. Por fim, os realistas baseiam-se fortemente em teorias psicológicas visando compreender o comportamento humano – a exemplo de Hobbes, “il più profondo tra i pensatori realisti” –, cujas quais tenderiam ao *determinismo* e, por consequência, implicitamente derogatórias aos apelos da ética⁵³⁰. Portanto, nesta perspectiva, a *ordem internacional* é a “palavra de ordem de quem se sente forte o suficiente para impô-la aos demais”⁵³¹.

Destarte, poder-se-ia concluir que: “o realismo internacional tende a descrever as relações internacionais em termos sociológicos; o racionalismo, em termos teleológicos; e o revolucionismo, em termos éticos e prescritivos e na forma imperativa”⁵³². Cada uma dessas tradições desenvolve as suas teorias sobre a guerra, a diplomacia, o poder, a natureza humana, o interesse nacional, a sociedade internacional e, claro, suas teorias do direito, das obrigações e da ética internacional.

Nesse contexto, analisando a política fiscal internacional implementada após a Crise de 2008, é possível perceber uma mudança da retórica prevalente e das práticas institucionais na arena internacional, que, de um lado, apesar de buscar pontos de convergência em nível global, não pretendem estabelecer exatamente um compartilhamento de valores éticos e prescritivos universalmente aceitos, e, de outro, apesar de reconhecer a soberania dos Estados e a liberdade dos agentes do mercado, exaltam a interdependência entre todos os atores econômicos e a necessidade de se estabelecer um quadro normativo de cooperação internacional a partir de políticas multilaterais visando proteger as bases orçamentárias do Estado.

Em outras palavras, o Estado não está transferindo o seu poder a uma organização ou instituição supranacional; não vivemos a formação de um governo ou de uma Constituição mundial, na linha que argumentam Luigi Ferrajoli⁵³³ ou Dominique Rousseau⁵³⁴, para ficar

⁵³⁰ WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 95-107.

⁵³¹ CARR, E.H. *Utopia e realtà: un'introduzione allo studio della politica internazionale*. Alessandro Campi (a cura di). Soveria Mannelli: Rubbettino, 2009, p. 123.

⁵³² WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, p. 107.

⁵³³ FERRAJOLI, Luigi. Per una Costituzione della Terra. In: *Teoria politica*, Nuova serie, Annali 10, 2020, online dal 01 dicembre 2020, consultato il 01 gennaio 2021, pp. 39-57. <http://journals.openedition.org/tp/1008>.

⁵³⁴ ROUSSEAU, Dominique. Diálogo entre o cosmopolitismo institucional e o constitucionalismo global: mais do que promessas para o século XXI [Aula Magna]. São Leopoldo, Unisinos, 24 mar. 2021; e ROUSSEAU,

apenas nestes. Apesar de reconhecer a importância das críticas cosmopolitas e de concordar com a necessidade de afrontar o conjunto de problemas identificados como problemas que transbordam as fronteiras estatais⁵³⁵, as soluções defendidas não encontram correspondência com a realidade (ao menos, até aqui).

O fato de os Estados cooperarem mutuamente para se defenderem da erosão da base tributária, por exemplo, não exige nem representa a instalação de um Poder Constituinte em nível mundial. Na prática, a soberania estatal continua a ser reafirmada em nível internacional. A diferença em relação à teoria política clássica é que a soberania é ressignificada pelo aumento da interdependência entre os Estados e entre os Estados e o mercado. Ou seja, os Estados reconhecem que dependem de políticas articuladas entre si para poderem se autopreservar, na medida em que protegem as suas bases orçamentárias. Ou seja, ainda é exercício de soberania estatal.

Destarte, ainda que se estabeleçam políticas em nível global, o início do século XXI não demonstra indícios de que o mundo caminha em direção ao estabelecimento de uma “Constituição da Terra”⁵³⁶. Na realidade, as políticas fiscais internacionais reforçam soluções multilaterais – o que não pode ser confundido com qualquer forma de universalismo ético ou jurídico.

Assim, se é verdadeiro que a cooperação jurídica internacional em matéria fiscal não significa a criação de um Fisco mundial ou que o estabelecimento de standards mínimos de tributação não significa a transferência do poder de imposição tributária, também é verdadeiro que os Estados estão procurando respostas multilaterais às consequências da interdependência característica de um espaço globalizado – e, nesse sentido, podem limitar a sua autonomia, dado que a política fiscal adotado por um determinado Estado tem consequências diretas sobre os demais sistemas fiscais.

Dominique. Pour une gouvernance mondiale démocratique. In : *Revue européenne du droit*, Num. 2, Gouverner la mondialisation, Paris, mars 2021, pp. 101-106.

⁵³⁵ “Ci sono problemi globali che non fanno parte dell’agenda politica dei governi nazionali, anche se dalla loro soluzione dipende la sopravvivenza dell’umanità: il salvataggio del pianeta dal riscaldamento climatico, i pericoli di conflitti nucleari, la crescita delle disuguaglianze e la morte ogni anno di milioni di persone per mancanza di alimentazione di base e di farmaci salva-vita, il dramma di centinaia di migliaia di migranti ciascuno dei quali fugge da uno di questi problemi irrisolti”. (FERRAJOLI, Luigi. Per una Costituzione della Terra. In: *Teoria politica*, Nuova serie, Annali 10, 2020, online dal 01 dicembre 2020, consultato il 01 gennaio 2021, pp. 39). “Le coronavirus est une affaire mondiale. Les flux migratoires sont une affaire mondiale. Le réchauffement climatique est une affaire mondiale. Les inégalités sociales sont une affaire mondiale. La fraude fiscale est une affaire mondiale. L’égalité homme-femme est une affaire mondiale. La liberté de la presse est une affaire mondiale”. (ROUSSEAU, Dominique. Pour une gouvernance mondiale démocratique. In : *Revue européenne du droit*, Num. 2, Gouverner la mondialisation, Paris, mars 2021, p. 101).

⁵³⁶ FERRAJOLI, Luigi. Per una Costituzione della Terra. In: *Teoria politica*, Nuova serie, Annali 10, 2020, online dal 01 dicembre 2020, consultato il 01 gennaio 2021, pp. 39-57.

Além disso, apostar em respostas multilaterais não é ignorar a força de potências econômicas ou militares, mas reconhecer que a política em nível internacional é multipolar. Ou seja, o ambiente multipolar não deixa de ser caracterizado pela assimetria de poder, mas permite orquestrar um maior número de atores e interesses, cujo arranjo negocial deve ser capaz de atingir certos objetivos a partir de processos de racionalização, e não simplesmente pelo argumento de Trasímaco.

Até pouco tempo, embora muitos pudessem criticar a conduta de certos países que concediam regimes fiscais privilegiados – seja em termos de baixa tributação ou de opacidade do sistema –, o discurso político e acadêmico dominante reconhecia que as decisões políticas daquele Estado eram legítima expressão da soberania estatal, sendo vedada qualquer forma de intervenção dos demais Estados, justamente em razão de um dos princípios cardinais do direito internacional⁵³⁷.

Diante de tal contexto, a soberania era dissociada da noção de interdependência econômica que caracteriza o mundo globalizado, e os Estados se comporta(va)m de modo não tão diferente dos atores do mercado, isto é, reproduziam a lógica competitiva típica das relações econômicas concorrenciais, desta vez, utilizando políticas fiscais.

A competição entre os sistemas fiscais é compreendida no interior dos princípios do *livre mercado*. Assim como as empresas poderiam decidir livremente a qual *asset* jurídico se submeter (uma espécie de *direito à la carte*), os Estados poderiam empregar livremente políticas fiscais como forma de atrair investimentos. No limite, a competição entre os Estados resultaria numa *guerra fiscal*. Nesse sentido predicava William Hague, em 1999:

Não será por causa do território, mas por causa da atividade econômica que as nações combaterão no futuro, e suas armas não serão fuzis, mas sim alíquotas fiscais. Não tem sentido esperar que os blocos supranacionais mantenham impostos

⁵³⁷ O princípio da não-intervenção é articulado por Vattel, em seu clássico *The Law of Nations*, de 1758. O princípio aparece também na *Paz Perpétua*, de 1795, quando Kant sustenta no quinto artigo preliminar à paz perpétua entre Estados que: “nenhum Estado deve imiscuir-se pela força na constituição e governo de um outro Estado”. Na contemporaneidade, o princípio vem consubstanciado no art 2º, item 7, da Carta da Organização das Nações Unidas. Apesar do esforço de teóricos e instituições para condená-la, a intervenção faz parte da realidade política internacional há muitos séculos, como retrata a história da América Latina e do continente africano. (VATTEL, Emmerich de. *The Law of Nations: Or, Principles of the Law of Nature, Applied to the Conduct and Affairs of Nations and Sovereigns*. J. Chitty (Ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2011; KANT, Emmanuel. *Projet de paix perpétuelle*. Trad. Jean Gibelin. Paris, Librairie Philosophique J. Vrin, 1948. p. 8; ZURBUCHEN, Simone (ed.). *The Law of Nations and Natural Law, 1625-1800*. Vol. I. Leiden/Boston, Brill, 2019; UNITED NATIONS SECURITY COUNCIL. “Non-intervention in the internal affairs of States by the United Nations under Article 2, paragraph 7”. In: *Repertoire of the Practice of the Security Council*, Part III. Purposes and principles of the Charter of the United Nations. 22nd Supplement (2019), pp. 46-53).

mais altos. Estes grandes animais hesitantes cairão diante da concorrência do estado-nação leve e de baixo imposto⁵³⁸.

Interessante notar, passados alguns anos desde o vaticínio do então líder do Partido conservador britânico, que a dita *guerra* não seria travada necessariamente contra pequenas ilhas paradisíacas no Caribe, mas também entre as maiores potências econômicas do planeta.

Após vencer a eleição americana, visando equilibrar a balança comercial estadunidense, o Presidente Donald Trump passou a implementar uma série de tarifas alfandegárias dirigidas contra diversos produtos importados da China, especialmente aço e alumínio. Em março de 2018, o presidente norte-americano autorizou a aplicação de tarifas alfandegárias sobre US\$ 50 bilhões em bens contendo tecnologia industrialmente significativa⁵³⁹.

Em resposta, a China também elevou tributos relativos às importações provenientes dos EUA. E, assim, sucessiva e reciprocamente. Os líderes dos dois países chegaram a anunciar um *cessar-fogo tributário* por 90 dias. Contudo, em maio de 2019, nas vésperas da conclusão das negociações, Trump anunciou um aumento nos impostos alfandegários (elevando, desta vez, o montante para US\$ 200 bilhões). Em resposta, a China também elevou as tarifas sobre os produtos americanos patamar equivalente⁵⁴⁰.

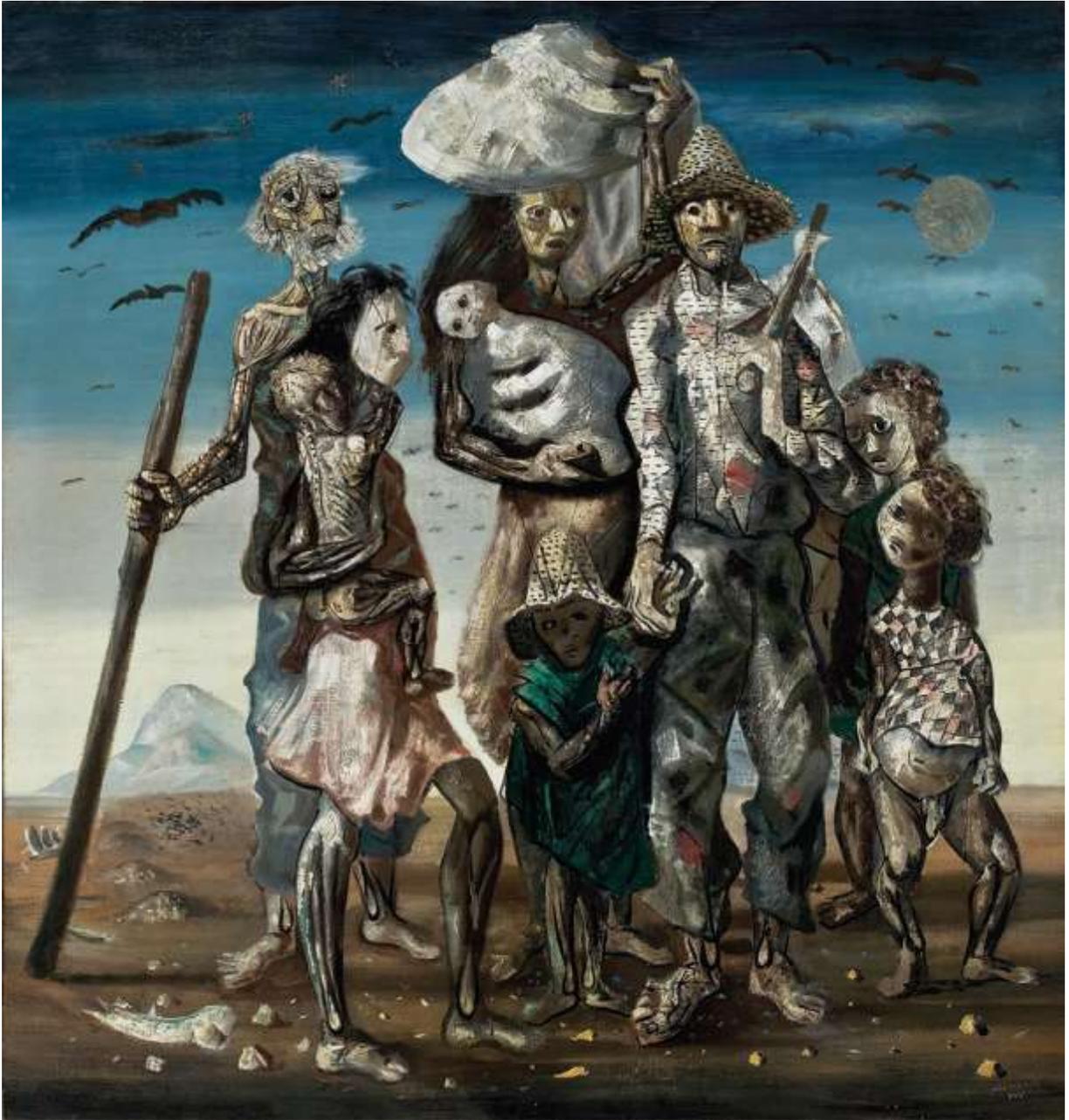
Esses fatos demonstram que a política fiscal internacional deve ser compreendida, simultaneamente, entre competição e cooperação, sem que a primeira dinâmica seja lida como *anarquia fiscal* nem a segunda como o estabelecimento de um *Fisco mundial*. Os Estados buscam defender seus interesses na arena internacional, o que, em termos econômicos, exige mecanismos típicos do *livre mercado*, isto é, de concorrência e competição entre os sistemas fiscais. Contudo, a competição deve ser garantida por padrões globais mínimos de comportamento para que o fim da competição não signifique o fim dos competidores.

Considerando que tutelar o orçamento público se tornou um interesse transnacional, a coordenação e cooperação entre os Estados significa também sua própria preservação. A política fiscal internacional contemporânea se coloca, assim, entre a guerra e a paz fiscal.

⁵³⁸ *apud* VAN PARIJS, Philippe. Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée. In : *Archives de Philosophie du Droit*, vol. 46, 2002, p. 329. [tradução minha]

⁵³⁹ *PRESIDENT DONALD J. TRUMP is confronting china's unfair trade policies*. The White House. Office of the Press Secretary. U.S. Mission China, May 29, 2018. <https://china.usembassy-china.org.cn/president-trump-is-confronting-chinas-unfair-trade-policies/>.

⁵⁴⁰ US-CHINA trade dispute. *The Financial Times*, <https://www.ft.com/us-china-trade-dispute>.



Candido Portinari. *Retirantes*. 1944.

Fotografia: João Musa. MASP.00324

IV – POR UMA TEORIA E FILOSOFIA DA FISCALIDADE INTERNACIONAL: DESAFIOS DA EPISTEMOLOGIA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA PARA ALÉM DA ERA PANDÊMICA

*A condição dum artista é ser um homem sensível. Não é possível que as emoções mais altas do mundo não toquem um homem normal. A injustiça humana, a miséria, as crianças famintas são um grito tão grande que não pode deixar de ser ouvido*⁵⁴¹.

Cândido Portinari

Dadas todas essas premissas, procurando me manter circunscrito no interior do quadro teórico do *constitucionalismo*, mas sem negar outras possibilidades de existência jurídica, à guisa de conclusão, se buscará demonstrar a necessidade de um debate filosófico sobre as consequências da globalização em relação aos sistemas fiscais e ao fenômeno impositivo, considerando os efeitos da transnacionalização do direito tributário, colocando em discussão a relação entre Direito e mercado.

Em seguida, buscar-se-á localizar a fiscalidade no interior da ordem política transnacional, a fim de demonstrar que as teorias da democracia que dispomos não são suficientes para descrever o funcionamento da política contemporânea. Disso decorre a exigência de uma teoria da democracia pós-representativa, questionando-se sobre a real viabilidade de uma democracia transnacional, tomando as políticas fiscais pós-crise de 2008 como exemplo privilegiado dessa dinâmica.

Por fim, juntamente com a transnacionalização do direito e a ruptura do mecanismo democrático-representativo, o capitalismo pós-industrial e concentração de riqueza são apresentados como desafios à epistemologia jurídico-tributária na era pandêmica.

4.1. O fenômeno impositivo diante da complexidade social, ou por que o sistema tributário está sempre em reforma?

Uma característica comum a todos os países é o discurso cotidiano relativo à necessidade de uma reforma tributária. Quase diariamente, jornais e telejornais evidenciam a necessidade de se reformar o sistema fiscal. Isso fica especialmente evidente nos períodos

⁵⁴¹ DIONÍSIO, Mario. *Portinari* (1903-1962). Lisboa, Artis, 1963, p. 20.

eleitorais, se tornando bandeira de campanha dos partidos das mais diferentes cores e matizes. Mas por que o sistema tributário está sempre em reforma?

Em poucas palavras, sustento que a eterna exigência de reforma do sistema tributário é devida pela *complexidade*, no sentido atribuído pela teoria dos sistemas sociais. E, para poder demonstrar essa tese, devo obrigatoriamente explicitar o que quero dizer quando me refiro à “complexidade”, tendo em vista que, no âmbito fiscal, a expressão possui conotação própria, diferente daquela empregada pela teoria dos sistemas sociais⁵⁴².

No âmbito fiscal, a noção de complexidade diz respeito à dificuldade de compreender e cumprir todas as exigências fiscais, tanto de natureza material (apurar e recolher o tributo devido) quanto em relação às obrigações formais, acessórias ou instrumentais (dever de prestar informações). Trata-se, em parte, da noção consubstanciada no indicador *Paying Taxes*, do tradicional Relatório *Doing Business*, do Banco Mundial, que analisa os regimes fiscais de 190 economias e mede o volume de impostos e contribuições, o número de pagamentos e o tempo necessários para que uma empresa cumpra todas as exigências fiscais⁵⁴³.

Portanto, na retórica política cotidiana, a “complexidade” que se visa combater com os discursos defendendo reformas tributárias dizem respeito a essa dimensão, relativa especialmente ao *tempo* empregado para cumprir todas as obrigações fiscais materiais e formais.

Considerando que não é sobre esse tipo de “complexidade” que estou me referindo, devo necessariamente esmiuçar o léxico teórico dos sistemas sociais para situar o meu *lugar de fala*, explicitar a minha compreensão e, ao fim, justificar a validade do compreendido, no sentido fenomenológico da expressão. Destarte, por complexidade, entende-se primordialmente a *complexidade social*.

Como demonstra a teoria dos sistemas sociais, o mundo oferece ao ser humano uma quantidade praticamente ilimitada de possibilidades de experiência e de ação. O excesso de possibilidades do mundo – ou mais precisamente, a diferença entre o número de

⁵⁴² “A teoria geral dos sistemas, ou teoria sistêmica, nasce de um esquema teórico elaborado inicialmente por Ludwig von Bertalanffy, propondo-se a explicar uma série de fenômenos (biológicos, sociais, político-organizacionais, psicológicos) de acordo com o modelo sistema/ambiente e com base em uma diferenciação das ciências físicas entre “sistemas abertos” (organismos vivos) e “sistemas fechados”. Durante a sua elaboração, a teoria geral dos sistemas desenvolveu diversos contatos com outros setores de pesquisa, em particular, com a teoria da informação, a teoria dos jogos, a teoria das decisões e, sobretudo, a teoria cibernética. A teoria geral dos sistemas acabou sendo aplicada à ciência política, com Easton, Deutsch, Almond, e à sociologia, com Parsons e Luhmann”. Zolo, Danilo. *Note lessicali*. In: Luhmann, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 188-9.

⁵⁴³ World Bank. *Doing Business 2020*. Washington: World Bank, 2020. Ver também: World Bank and PwC. *Paying Taxes 2020*. Washington: World Bank, November 26, 2019.

possibilidades potenciais e o número daquelas, de tanto em tanto, concretizadas – é contrastado com uma capacidade muito reduzida de percepção, elaboração das informações e ação por parte dos sujeitos ou dos sistemas⁵⁴⁴.

Dessa desproporção entre possibilidades oferecidas pelo ambiente e capacidade de atuação deriva a característica fundamental do mundo, isto é, a *complexidade*. Assim, “o mundo é o excesso de possibilidades, é o desnível de complexidade do ambiente em relação a cada possível sistema, é a necessidade de redução”⁵⁴⁵.

A complexidade é, pois, um conjunto de acontecimentos infinitos que podem ou não acontecer e, portanto, há sempre mais possibilidades, em termos de informações, experiências e ações, do que a capacidade humana pode elaborar⁵⁴⁶. Nesse sentido, os acontecimentos do mundo não são necessários, mas apenas possíveis⁵⁴⁷.

A maneira mais acessível de entender a complexidade é, segundo Luhmann:

Pensar, primeiramente, no número de possíveis relações, dos possíveis acontecimentos e dos possíveis processos. Imediatamente, compreender-se-á que cada organismo, máquina e formação social tem sempre um meio que é mais complexo, e oferece mais possibilidades do que aquelas que o sistema pode aceitar, processar ou legitimar⁵⁴⁸.

Nesse sentido, *complexidade* significa também necessidade de selecionar. A experiência e a ação são sempre seletivas, no sentido que constituem escolhas entre numerosas possibilidades de experiência e de ação. O *agir sistêmico*, em particular, é seletivo no sentido de que realiza uma redução da complexidade do ambiente e é justamente isso que consente ao sistema de reagir congruentemente aos eventos do ambiente, relevantes para a sua estabilidade. Ambiente (*Umwelt*), aqui, entendido dentro do esquema analítico da teoria

⁵⁴⁴ “A teoria dos sistemas sociais entende por sistema qualquer entidade constituída por mais elementos entre eles correlatos, definida por determinados confins e em relação de interação com o ambiente externo. O ‘sistema aberto’ (a exemplo de uma célula, um embrião, um corpo animal) se distingue do ‘sistema fechado’ (a exemplo de uma barra de metal, uma rocha) porque também em situação de tranquilidade absorve energia do ambiente. Nesse caso, se distingue o ‘estado estacionário’ dos sistemas abertos do ‘estado de equilíbrio’ dos sistemas fechados. Os sistemas abertos, a diferença daqueles fechados, são dotados de entropia negativa”. ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 186.

⁵⁴⁵ ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 181; LUHMANN, Niklas. *Komplexität*. In: *Soziologische Aufklärung 2: Aufsätze zur Theorie der Gesellschaft*. Opladen, Westdeutscher, 1975, pp. 204-220; LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito 1*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1983, pp. 42-65.

⁵⁴⁶ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito 1*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

⁵⁴⁷ LUHMANN, Niklas. A restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do direito. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES Jr., Dalmir (Org.). *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 11.

⁵⁴⁸ LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2009, p. 184

sistêmica (sistema/ambiente) como aquilo que é externo ao sistema e que, em relação a este, apresenta maior grau de complexidade⁵⁴⁹.

Considerando que a capacidade humana de perceber, elaborar informações e agir a partir delas é limitada, há um segundo fator associado à complexidade: a *contingência*. Por *contingência*, entende-se a possibilidade de que as informações relativas a potenciais experiências sejam enganosas, evidenciando-se, com isso, o *risco* (*Risiko*) de frustração, além da necessidade de correr tal risco. Por *frustração* (*Enttäuschung*), entende-se a concretização de possibilidades de experiência em modo diverso das expectativas. A contingência do mundo designa, pois, a possibilidade de que eventos prováveis não se realizem ou se realizem de um modo diverso do esperado.

Assim, diante da *complexidade*, os sujeitos, que possuem limitada capacidade de elaboração, estão diante de uma quase ilimitada quantidade de possibilidades de ação e de experiência, devendo, portanto, selecioná-las, com o intuito de reduzir a complexidade. Nesse contexto, formam-se expectativas mais ou menos rigidamente estabilizadas, na esperança de que os eventos prováveis correspondam às expectativas. Diante da *contingência*, contudo, resta sempre a possibilidade de que eventos prováveis não se realizem ou se realizem de um modo diverso do esperado.

No mundo complexo e contingente, há diversas subjetividades individuais, fontes de experiência e de ações originárias. Para cada uma delas, o mundo social apresenta um duplo grau de contingência, ou *dupla contingência*, dado que o comportamento dos outros sujeitos pode variar, pode ser enganoso ou não confiável. Em outras palavras, diante da contingência simples dos fatos naturais, formam-se expectativas mais ou menos rigidamente estabilizadas; diante da *dupla contingência* dos comportamentos humanos, são necessárias estruturas de expectativas de um gênero diverso, constituída de modo mais complexo e rico de pressupostos, isto é, as *expectativas das expectativas*. A função da normatividade – acima de tudo, do direito – coloca-se no interior dessas estruturas.

Explicando de outro modo: além dos demais sentidos possíveis, outros sujeitos se inserem no campo de interação como uma espécie de fontes eu-idênticas da experimentação e da ação originais. Em razão disso, as possibilidades dos outros são também minhas possibilidades, assim como minhas possibilidades são também possibilidades para os outros.

⁵⁴⁹ LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. São Paulo, Vozes, 2016, p. 192-204; LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1983, pp. 42-166; LUHMANN, Niklas. *Soziologie als Theorie sozialer Systeme* (1967). In: *Soziologische Aufklärung 1: Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*. Opladen, Westdeutscher, 1970, pp. 113-136; LUHMANN, Niklas. *Gesellschaft*. In: *Soziologische Aufklärung 1: Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*. Opladen, Westdeutscher, 1970, pp. 137-153.

Considerando que os sujeitos devem levar em consideração as possibilidades do outro, que, por sua vez, também se baseia em expectativas, o nível de interação é de um nível mais elevado, pois requer que as expectativas considerem outras expectativas (nesse sentido: *expectativas das expectativas*), o que eleva o nível de contingência (por isso: *dupla contingência*).

Ou seja, a dupla contingência implica a possibilidade de o ego contar com a possibilidade de o alter agir de forma diversa da que ele esperava; da mesma forma, o alter também contar com a possibilidade da variação da conduta do ego. Por isso, a dupla contingência também pode ser chamada de *contingência socialmente estabelecida*. A *expectativa da expectativa* pode fazer com que alter ou ego se antecipem buscando suprir as incertezas e inseguranças que permeiam as suas condutas e, com isso, gerar ainda mais incertezas e inseguranças⁵⁵⁰.

Assim, “o comportamento do outro não pode ser tomado como fato determinado, ele tem que ser expectável em sua seletividade, como seleção entre outras possibilidades do outro”, diz Luhmann. Essa seletividade é comandada pelas estruturas de expectativas do outro. Para encontrar soluções confiáveis e integráveis, então, é necessário que se possa ter expectativa não só sobre o comportamento, mas sobre as próprias expectativas do outro: “para o controle de um complexo de interações sociais não é apenas necessário que cada um experimente, mas também que cada um possa ter uma expectativa sobre a expectativa que o outro tem dele”⁵⁵¹.

A frustração das expectativas coloca em risco a continuidade daquilo que se esperava. A frustração conduz à incerteza e à instabilidade. A expectativa, se não puder ser alterada ou substituída por novas fontes de segurança, deve ser necessariamente reproduzida em seu nível funcional generalizado, mediante processos simbólicos para a representação de expectativas e para o tratamento da ocorrência frustrante. A absorção das desilusões não pode ser deixada ao singular: é o sistema social que deve seguir e canalizar a absorção das desilusões de expectativas – especialmente, normativas. Novamente, o Direito se apresenta como a principal estrutura de absorção normativa das desilusões⁵⁵².

Diante das inevitáveis frustrações das expectativas, os sistemas sociais dispõem de duas possibilidades de *reações antitéticas*, funcionalmente equivalentes: alterar as

⁵⁵⁰ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 46.

⁵⁵¹ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 47-8.

⁵⁵² ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 174-5.

expectativas, adaptando-as à realidade desiludida, ou mantê-las firmes, continuando a viver a despeito dos fatos. A teoria dos sistemas sociais classifica o primeiro caso como *expectativa cognitiva*; o segundo, como *expectativa normativa*. A expressão “cognitiva” evidencia a possibilidade de se aprender com as desilusões a adaptar-se à realidade. Já a expressão “normativa” evidencia a manutenção das expectativas como válidas, mesmo nos casos de desilusões ou frustrações, sendo a discrepância entre expectativa e realidade imputada a quem agiu em modo disforme (as expectativas jurídicas são exemplos privilegiados de *expectativas normativas*). Verifica-se que ambas as reações são modos de superar situações frustrantes. Por isso, se diz que são funcionalmente equivalentes, ou seja, possuem exatamente a mesma função: mitigar e transferir o risco de desilusões.⁵⁵³

Com o auxílio dessa diferenciação, a sociedade pode ajustar um compromisso entre a necessidade de adaptação à realidade e de constância das expectativas. Ela institucionalizará cognitivamente expectativas comportamentais, isto é, não censurará seus membros por uma adaptação de expectativa à realidade da ação, se predominar o interesse na adaptação. Ela deslocará e articulará as expectativas ao nível normativo quando forem vitais a segurança e a integração social das expectativas⁵⁵⁴.

A complexidade e a contingência do mundo são reduzidas pelas estruturas – como, no caso, da linguagem⁵⁵⁵. A estrutura seleciona entre todas as alternativas possíveis um restrito campo de alternativas de comportamento prováveis. As estruturas consolidam como confiável apenas uma porção restrita do possível, estabilizando as expectativas, em relação ao ambiente, de modo relativamente resistente a frustrações. Do ponto de vista psíquico, as estruturas possuem a função de regular o *medo (Agnst)* face aos riscos do possível e do contingente. Logo, a seletividade, enquanto característica das estruturas, funciona como mecanismos de redução da complexidade – ainda que permaneça exposta às desilusões. É referindo-se a este último aspecto que Zolo observa que “as estruturas ‘enganam’ sobre a verdadeira complexidade do mundo”⁵⁵⁶.

As estruturas do sistema social, operando uma redução da complexidade do ambiente, garantem a segurança do próprio sistema e asseguram a estabilidade e sobrevivência em um ambiente repleto de riscos e em contínua transformação. Ou seja, as estruturas reduzem a

⁵⁵³ ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 174.

⁵⁵⁴ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 58.

⁵⁵⁵ A linguagem reduz complexidade na medida em que estabilizam e codificam premissas de experiência e de comportamento, consentindo aos sujeitos individuais de proceder a ulteriores seleções.

⁵⁵⁶ ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 181.

insegurança ligada ao caráter contingente e infinitamente complexo do mundo. A redução de complexidade, nesse âmbito, tem por consequência o aumento de possibilidades para novas formas de experiência e de ação em razão da *confiança* estabelecida.

A *confiança* (*Vertrauen*) é concebida como um mecanismo de redução da complexidade, que permite aos sujeitos sociais limitar e racionalizar as suas expectativas de comportamento através da confiança em pessoas ou através da confiança no funcionamento complessivo dos sistemas sociais. Esse mecanismo consente aos sujeitos de afrontar riscos sociais elevados. A complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes: onde há confiança há aumento de possibilidades para novas formas de experiência e de ação.

A confiança possibilita o aumento de complexidade do sistema social e, por conseguinte, o aumento do número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, uma vez que a confiança constrói uma forma efetiva de redução da complexidade. Dessa forma, a confiança atua na lacuna existente entre a extrema complexidade social e a capacidade da consciência humana: “a função da confiança sistêmica é justamente antecipar o futuro e comportar-se como se ele fosse certo, invalidando o tempo, ou melhor, invalidando as diferenças do tempo”⁵⁵⁷.

O direito é entendido como estrutura de um sistema social que garante a congruente generalização de expectativas normativas de comportamento. Assegurando uma congruência seletiva das expectativas de comportamento, o direito satisfaz a fundamental necessidade de segurança dos sujeitos, torna fáceis e rápidos as relações sociais e, por isso, um instrumento essencial de evolução social⁵⁵⁸.

Segundo Luhmann, as dimensões das estruturas de expectativas generalizadas são essencialmente três: temporal, social e material. A dimensão temporal – na qual se enquadra a distinção entre estruturas normativas e cognitivas – diz respeito ao caráter de estabilidade das estruturas no tempo. As estruturas cognitivas são instáveis no tempo, sendo, por definição, corrigíveis após experiência disformes; as estruturas normativas, não sendo corrigíveis, são estáveis. A dimensão social diz respeito à capacidade das estruturas de encontrar consenso em um certo grupo humano. E como a atenção do público é reduzida e a real possibilidade de consenso consciente é muito rara, são necessários alguns mecanismos para economizar o

⁵⁵⁷ LUHMANN, Niklas. *Confianza*. México: Anthropos, 2005, p. 14-5.

⁵⁵⁸ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, pp. 167-252.

consenso, mecanismos que, antes mesmo de produzir consenso, possuem o dever de operar como se o consenso dos terceiros fosse expresso. Esses mecanismos são as instituições. A terceira dimensão das estruturas de expectativas diz respeito à identificação do seu conteúdo, que pode ser de diversos graus de abstração⁵⁵⁹.

Assim sendo, as estruturas de expectativas podem ser: 1. estabilizadas, na dimensão temporal; 2. institucionalizadas, na dimensão social; e 3. fixadas externamente mediante identidade de sentido e colocadas em uma conexão de recíproca confirmação e delimitação, na dimensão material. Essas três dimensões são compreendidas na ideia de generalização das expectativas de comportamento, mediante a qual a descontinuidade de cada dimensão é superada e os riscos típicos de cada uma são eliminados: 1. a normalização dá estabilidade a uma expectativa – ainda que, de vez em quando, ela seja frustrada; 2. a institucionalização pressupõe suposições de consensos fictícios intensificadas – ainda que os singulares não o aprovem; 3. a identificação garante unidade e conexão de sentido – ainda que haja diversidade material das expectativas. A generalização assegura, em síntese, nas palavras de Zolo, “uma imunização simbólica das expectativas em relação a outras possibilidades”⁵⁶⁰.

As expectativas normativas não podem ser submetidas ilimitadamente a desilusões. Uma situação como tal produziria tensões intoleráveis para o sistema. Por isso, as expectativas normativas devem ser guiadas de modo a terem sucesso. O complexo dos mecanismos que asseguram o sucesso das expectativas normativas é a institucionalização das expectativas normativas⁵⁶¹.

À complexidade relativa às várias dimensões das expectativas normativas de comportamento, o sistema jurídico responde com um aumento da própria complexidade interna. Assim, se o sistema tributário não fosse continuamente reformado, ele correria o risco de extinção.

⁵⁵⁹ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. pp. 109-110.

⁵⁶⁰ ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 178.

⁵⁶¹ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, pp. 77-92. “A institucionalização designa o âmbito no qual as expectativas podem ser sustentadas da suposição de expectativas ou de consenso de terceiros. A função da institucionalização é aquela de “economizar consenso”, pois oferece uma garantia de confiabilidade às expectativas de comportamento: somente graças à institucionalização é possível uma comunicação interumana rápida, precisa, seletiva. A institucionalização comporta um deslocamento do ônus da iniciativa, da verbalização e da explicação a cargo de quem queira comportar-se em modo disforme em relação às estruturas de expectativas institucionalizadas”. ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 179.

Na linha do que demonstra o Teorema de Ashby aplicado à teoria dos sistemas⁵⁶², quanto maior for a capacidade de o sistema responder ao aumento de complexidade do ambiente com prestações seletivas destinadas a aumentar a complexidade interna do próprio sistema, maior será a sua capacidade de sobreviver.

Verifica-se um aumento de complexidade do ambiente tanto por exigências políticas quanto pelas inovações econômicas. Cada vez que o Estado decide qual grandeza econômica deve ser tributada, no mesmo momento infinita são as possibilidades de contornar a exigência, de um lado, e de criação de novas formas de produção de riqueza, de outro. Colocando essas exigências num contexto competitivo dos sistemas fiscais, aumenta-se ainda mais a complexidade, a dupla contingência e a expectativa das expectativas. Ou seja, o aumento da complexidade do ambiente é respondido com o aumento da complexidade do sistema; logo, exigência de reforma constante.

Do ponto de vista político, a sociedade é desafiada pelo estabelecimento constante de novas reivindicações sociais e pela eterna conflituosidade com o instituído. A prática democrática expõe permanentemente o poder estabelecido, desestabilizando-o e transformando-o, numa recriação contínua da política. A desconfiança perante políticas já tentadas e já instituídas convida a criar novas formas de experiência política, novos modos de convivência social, inventando contrapoderes sociais capazes de enfrentar a onipotência conferida ao Estado e às administrações burocráticas, desvendando um mistério que somente o peso das experiências presentes e passadas poderia desvendar, isto é, que: um poder democrático não se inventa a partir dos poderes instituídos, mas contra eles⁵⁶³.

Do ponto de vista econômico, a complexidade social é intensificada pela permanente eclosão de novos modos de produção e distribuição de riqueza. As descobertas científicas, o desenvolvimento tecnológico, os movimentos migratórios, as novas formas de trabalho produzem constantes transformações do ambiente, que inevitavelmente exigem respostas

⁵⁶² “O teorema da *requisite variety*, formulado por W.R. Ashby (*An Introduction to Cybernetics*. London, Chapman and Hall, 1956) demonstra que, em geral, existe uma relação entre o número de possibilidades colocadas à disposição de um jogador A (variedade de A), o número de possibilidades colocadas à disposição de um jogador B (variedade de B) e o número mínimo de resultados que o jogo admite, do qual depende o grau de probabilidade que B consiga responder vitoriosamente às jogadas de A. Aplicada à teoria dos sistemas, a lei de Ashby prova que um sistema é tanto mais capaz de realizar seu objetivo da própria sobrevivência quanto mais for capaz de responder ao aumento de variáveis ou complexidade do ambiente com um aumento da próprias variáveis e complexidade”. (ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 173).

⁵⁶³ LEFORT, Claude. *A invenção democrática: os limites da dominação totalitária*. Trad. Isabel Marva Loureiro. São Paulo: Brasiliense, 1983. *passim*.

institucionais, seja pela eclosão de novas realidades econômicas não tributadas, seja pela concentração de renda e riqueza advinda dessas transformações.

Esse aspecto é particularmente evidenciado numa economia pós-industrial. As trocas, que eram feitas originalmente com mercadorias e trabalho, foram desmaterializadas e, em diversos sentidos, não possuem correspondência com a economia real. Portanto, a globalização, a financeirização e a digitalização da economia aumentam a complexidade social na medida em que reduzem o elemento temporal das relações econômicas, não apenas porque as trocas são feitas em milésimos de segundo, mas porque o *futuro* integra as cadeias de valor. Ou seja, num mercado altamente financeirizado e especulativo, negocia-se também a capacidade de prever o futuro.

No mesmo sentido, a globalização, a financeirização e a digitalização da economia alteram o elemento espacial das trocas econômicas. A riqueza é deslocada para outras espacialidades não compreendidas pela clássica noção de território, o que desafia os sistemas fiscais contemporâneos.

Ou seja, ao mesmo tempo em que se exige maior intervenção estatal como garantidor de qualidade de vida (*Welfare State*), parcela considerável da riqueza mundial não possui vínculos tradicionais com o Estado. Esse deslocamento produz um fenômeno muito bem sintetizado pela feliz escolha do título do livro de Galgano, Cassese, Tremonti e Treu: *Nazioni senza ricchezza, ricchezze senza Nazione*⁵⁶⁴.

No âmbito dos sistemas sociais caracterizados pela complexidade, a solução de um problema implica necessariamente a criação de um novo. A reinvenção contínua da política associada às contínuas transformações dos modos de produção e distribuição de riqueza perturbam permanentemente os sistemas fiscais, que respondem a tais exigências, aumentando a sua complexidade interna.

Portanto, a inexaurível necessidade de reforma tributária decorre da autoconservação do próprio sistema, razão pela qual ela é inerente à complexidade. Nesse sentido, a estabilidade não é uma espécie de propriedade essencial do sistema que exclui outras possibilidades, mas, ao contrário, é justamente a estabilização do sistema que é concebida como um problema a ser resolvido na presença de um ambiente mutável, independente do sistema, hostil e que torna, então, indispensável uma constante orientação a outras possibilidades.

⁵⁶⁴ GALGANO, Francesco; CASSESE, Sabino; TREMONTI, Giulio; TREU, Tiziano. *Nazioni senza ricchezza, ricchezze senza nazione*. Bologna, Il Mulino, 1993.

4.2 A necessidade de um debate filosófico sobre as consequências da globalização em relação aos sistemas fiscais e ao fenômeno impositivo: *a transnacionalização do direito tributário*

O surgimento do direito tributário internacional coincide com a introdução da tributação sobre a renda. Em 1899, a primeira convenção contra a bitributação da renda foi celebrada, entre a Prússia e o Império Austro-Húngaro, diante da instituição do Imposto de Renda em ambos os países⁵⁶⁵. Com a consolidação da tributação sobre a renda nos demais países, no início do século XX, vemos, então, eclodir as primeiras convenções para evitar a dupla tributação.

Segundo Seligman, integrante da comissão de financistas do Comitê Financeiro da Sociedade das Nações à época, a cooperação fiscal internacional envolvia algum sacrifício por parte dos Estados envolvidos em casos de bitributação; portanto, a definição central era definir qual dos Estados deveria suportar tal sacrifício, se ele deveria ser distribuído entre ambos ou, ainda, se haveria critérios para a divisão dos sacrifícios⁵⁶⁶. Em 1928, a comissão apresentou quatro modelos de convenção: uma convenção sobre a dupla tributação da renda, outra sobre tributos sucessórios, uma sobre assistência administrativa e outra sobre cooperação judiciária.

Na falta de uma autoridade central, a cooperação fiscal internacional seria dependente do desenvolvimento de acordos bilaterais, sendo que os principais critérios que pautariam tais acordos seriam a fonte da renda, de um lado, e a residência ou domicílio daquele que tem a sua disponibilidade, de outro – ainda que o local dos bens ou o exercício de um direito também pudessem ser levados em consideração.

Após o fim da Segunda Guerra, os movimentos de globalização aceleraram o aparecimento de novas convenções para evitar a bitributação, impulsionado pela Câmara de Comércio Internacional, sucedida pelo Comitê Fiscal da OCDE (a que sucedeu o Comitê de Assuntos Fiscais), pelas Nações Unidas e pela Comunidade Econômica Europeia e a Associação Europeia de Comércio Livre.

Interessante notar que, historicamente, todos os grandes desenvolvimentos do direito tributário internacional foram diretamente impulsionados por eventos “disruptivos” globais,

⁵⁶⁵ JOGARAJAN, Sunita. Prelude to the international tax treaty network: 1815-1914 early tax treaties and the conditions for action. *Oxford Journal of Legal Studies*, London, 2011, p. 9-12. 16; HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 56; VOGEL, Klaus. Introduction. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On double taxation conventions*. The Netherlands: Kluwer, 1998, p. 16-17; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 75.

⁵⁶⁶ SELIGMAN, Edwin R. A. *Double taxation and international fiscal cooperation*. New York: The MacMillan Company, 1928, p. 117-123.

os quais demandaram esforços para recuperação das economias ocidentais, que sempre coordenaram o desenvolvimento de uma estrutura internacional de tributação ou regime fiscal de tributação⁵⁶⁷.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), criada em 1961, editou sua Convenção Modelo para evitar a dupla tributação da renda em 1963. A Convenção Modelo da OCDE sempre foi acusada de privilegiar os interesses dos países desenvolvidos – exportadores líquidos de capitais – em detrimento de países emergentes ou em desenvolvimento – importadores líquidos de capitais, beneficiando o Estado de residência sobre o Estado de fonte⁵⁶⁸.

Ao comentarem o papel da OCDE no contexto da política fiscal internacional, Brauner e Pistone são incisivos ao afirmarem que: “a OCDE é efetivamente o clube dos países ricos e, a despeito do seu sucesso em promover a dominação global do Modelo OCDE, ela ainda está representando os interesses dos seus membros do mundo desenvolvido”⁵⁶⁹.

A globalização teve impacto significativo sobre a tributação da renda, que se tornou altamente móvel. Quando empresas operam globalmente, a alocação da renda em cada país desafia os sistemas fiscais. A mobilidade da renda supostamente “forçou” os países a alocarem a tributação sobre bases tributárias menos móveis, como o trabalho e o consumo⁵⁷⁰. Esse conjunto de fatores afetaram profundamente a soberania dos Estados.

A teoria política do Estado moderno é estruturada sobre a categoria conceitual fundamental da soberania. E, nesse sentido, a tributação é umas das expressões mais típicas da soberania estatal, dado que somente o Estado tem legitimidade para impor tributos, isto é, a

⁵⁶⁷ ROCHA, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019, p. 56-7.

⁵⁶⁸ ARNOLD, Brian J.; McINTYRE, Michael J. *International tax primer*. 2. ed. The Hague: Kluwer Law International, 2002, p. 108. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 29-33.

⁵⁶⁹ BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale. The BRICS and the future of international taxation. In: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale. *BRICS and the emergence of international tax coordination*. The Netherlands: IBFD, 2015, p. 512. No mesmo sentido: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O sistema tributário internacional contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. *Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC, Ceará*, v. 37, jan./jun. 2017, p. 158; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 284; ROCHA, Sergio André. Imperialismo fiscal internacional e o “princípio” do estabelecimento permanente. In: ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 90-100; ROCHA, Sergio André. The other side of BEPS: “imperial taxation” and “international tax imperialism”. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (Coord.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. The Netherlands: Kluwer, 2017, p. 188; NABAIS, José Casalta. A tributação das empresas pelo rendimento real. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, jan./jul. 2019, p. 579-583.

⁵⁷⁰ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare State. *Harvard Law Review*, v. 113, 2000, p. 1.575-77; PIRES, Rita Calçada. *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 33; SHAXSON, Nicholas; CHRISTENSEN, John. Tax competitiveness – a dangerous obsession. In: PAGGE, Thomas; MEHTA, Krishen (Coord.). *Global tax fairness*. Oxford: Oxford University Press, 2016, p. 268.

ele cabe o monopólio da violência legítima ou monopólio da coerção jurídica, para empregarmos os termos de Weber⁵⁷¹. Assim, é impossível pensar a tributação moderna dissociada da noção de soberania estatal e, por conseguinte, da noção de supremacia constitucional. O poder impositivo é expressão da soberania estatal por excelência.

A tributação moderna possui outro elemento que a caracteriza enquanto pressuposto teórico e que a diferencia dos períodos históricos precedentes: a *privatização da propriedade*. O modo de produção capitalista exige a existência de uma organização política do tipo estatal⁵⁷², “Estado e capitalismo são criaturas coevas”, diz Ferrarese⁵⁷³. Em última análise, podemos afirmar que “o Estado é a forma política do capitalismo”⁵⁷⁴. Portanto, a teoria da tributação moderna guarda profunda relação com o modo de produção econômica capitalista.

Nesse sentido, a tributação não representaria exatamente uma restrição ou limitação à propriedade privada, isto é, não seria simplesmente o exercício da violência legítima do

⁵⁷¹ Em sua conferência *A política como vocação (Politik als Beruf)*, proferida em Munique e publicada em 1919, Weber emprega a expressão alemã *Monopol legitimer physischer Gewaltsamkeit*, em que *Gewaltsamkeit* vem comumente traduzido como “violência” ou “força”. Portanto, a expressão original poderia ser traduzida como “monopólio do uso legítimo da violência física”. (WEBER, Max. *A política como vocação*. In: *Ciência e política: duas vocações*. Trad. Marco Antonio Casanova. São Paulo, Martin Claret, p. 61-140, 2015, p. 61-2) Em seus *Conceitos sociológicos fundamentais*, o Estado é definido como uma empresa com caráter de instituição política (*politischer Anstaltsbetrieb*) na qual – e na medida em que – o seu aparato administrativo reivindica com sucesso o monopólio da coerção física legítima para executar as suas ordens (WEBER, Max. *Wirtschaft und Gesellschaft*. Grundriß der verstehenden Soziologie. 5. ed. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1980, p. 29). Em seus *Ensaio de sociologia*, o Estado é “aquela comunidade humana que, dentro de determinado território – este, o ‘território’, faz parte de suas características – reclama para si (com êxito) o monopólio da coação física legítima” (WEBER, Max. *Ensaio de sociologia*. 5 ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1982, p. 98). Ainda assim, Weber deixa claro que a violência, força ou coerção estatal pode ser jurídica, isto é, “a coação jurídica violenta” (*der gewaltsame Rechtszwang*) “é monopólio da instituição estatal” (*Monopol der Staatsanstalt*). (Cf. WEBER, Max. *Economia e società*. Teoria delle categorie sociologiche. Vol. 3 - Diritto. A cura di Massimo Palma. Roma, Donzelli Editore, 2016, p. 21). Veja mais em: BASSO, Michele. “Max Weber. Tipi di monopolio”. In: *Scienza and Politica*. Per Una Storia Delle Dottrine Vol. 32, n° 63, 2020, pp. 21-39; BIANCHI, Alvaro. “O conceito de Estado em Max Weber”. In: *Lua Nova*, São Paulo, n° 92, 2014, pp. 79-104.

⁵⁷² PACHUKANIS, Evgeny. *Teoria geral do direito e marxismo*. São Paulo, Acadêmica, 1988; POULANTZAS, Nicos. *O Estado, o poder, o socialismo*. Rio de Janeiro, Graal, 2000; HIRSCH, Joachim; KANNANKULAM, John. The Spaces of Capital: The Political Form of Capitalism and the Internationalization of the State. In: *Antipode*, Vol.43 (1), Oxford, Blackwell, 2011, pp. 12-37. <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09557570701680464> Noam chomsky

⁵⁷³ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, pp. 14-25.

⁵⁷⁴ “A sua própria constituição como elemento terceiro da relação entre capital e trabalho faz com que o Estado não se estabeleça simplesmente como comitê de uma classe contra outra. Não é porque uma classe controla o Estado que um poder se abre imediatamente em seu total favor e imediatamente em desfavor total das demais classes. O processo de dominação social capitalista é complexo, necessariamente atravessado por formas sociais. Não se identificando apenas à função de poder que assume, mas fundada em objetivações sociais que estão além de sua autonomia, a forma estatal é derivada da forma mercantil e nesse contexto estabelece suas estruturas. Por isso, não é o domínio total e indiferente dos capitalistas nem pode, por via reversa, servir como redenção aos trabalhadores. A forma estatal é justamente alheia aos interesses imediatos dos grupos como modo necessário da reprodução social do próprio capitalismo. O Estado não é domínio dos capitalistas; menos e mais que isso: o Estado é a forma política do capitalismo”. MASCARO, Alysson Leandro. *Estado e forma política*. São Paulo, Boitempo, 2013, p. 72.

Estado de expropriar parcela da propriedade privada com vistas à manutenção do próprio Estado – como se houvesse riqueza pré-tributação ou como se este fosse um “direito natural”⁵⁷⁵.

O Estado é condição de possibilidade para que a propriedade privada exista. Nesses termos, não há propriedade privada sem Estado e não há Estado sem tributação. Invertendo a ordem lógica da prioridade entre os impostos e o direito de propriedade defendida pelo libertarismo⁵⁷⁶ e pela parcela dominante da doutrina e dos discursos institucionais. Como sintetizam Murphy e Nagel: “é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. Só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar impostos sob um sistema legítimo, sustentado por uma tributação legítima”⁵⁷⁷.

Assim, em última análise, o regime da propriedade é definido pela tributação. Nessa perspectiva, o direito de propriedade não seria compreendido como um limite ao poder estatal de tributar, mas, sim, o direito do proprietário decorreria do mesmo sistema legal que institui o tributo⁵⁷⁸.

Isso não significa que o Estado possa tributar de forma arbitrária ou que a tributação não seja colocada, política e juridicamente, em contraste com o direito de propriedade. Atualmente, vige a ideia de que uma carga tributária excessiva corresponde a uma violação de um direito fundamental, por exemplo. Veja-se, nesse sentido, a interpretação dada pelo Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (TEDH) em relação ao art. 1.º do Protocolo n.º 1 anexo à Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais (CEDH). Segundo a jurisprudência europeia, os Estados membros da CEDH não podem autorizar que uma obrigação fiscal lese a garantia do direito de propriedade quando imponha aos contribuintes uma “carga excessiva” ou “constitua fundamentalmente um atentado à sua

⁵⁷⁵ LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. 2.ed. São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 411.

⁵⁷⁶ “Tali correnti di pensiero considerano, in particolare i diritti proprietari come libertà pre-politiche e pre-istituzionali, traduentisi sul piano giuridico in una «sorta di pretesa ostile verso terzi» da parte del soggetto che ne è titolare e in un certo qual modo indipendenti dal loro riconoscimento costituzionale. Di conseguenza, intendono il rapporto tra l’individuo-proprietario e la collettività prevalentemente in senso naturalistico, antisolidaristico e antiegalitario. L’individuo, con tutti i suoi attributi patrimoniali, sarebbe – naturalmente e in senso anche morale – un atomo a-istituzionale e la sua appartenenza alla collettività non avrebbe alcun senso in termini di responsabilità collettiva, non esistendo quest’ultima come principio di regolazione sociale e, nemmeno, come criterio di riparto dei carichi pubblici”. GALLO, Franco. *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*. In: *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, n. 2/2010, pp. 197-208.

⁵⁷⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo, Martins Fontes: 2005, p. 46.

⁵⁷⁸ GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*. 2 ed. Bologna, Il Mulino, 2011, p. 34 ss.

situação financeira”⁵⁷⁹. Tratamento equivalente é aplicável não apenas aos impostos com carácter confiscatório, mas também em domínios como o das obrigações tributárias acessórias e das infracções tributárias, para os quais se exige proporcionalidade entre os meios empregados e o objetivo almejado⁵⁸⁰.

Conforme se verifica, no plano teórico do Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regradada pela ordem constitucional. Vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela Constituição e as partes dessa relação são consideradas, em última análise, sujeitos de direito.

Por estar fundada numa precisa concepção de soberania estatal e de ordem jurídica, os limites territoriais da tributação correspondem, pois, aos limites da ordem jurídica instalada por cada Estado (soberania fiscal externa)⁵⁸¹, ao mesmo tempo em que o Estado possui certa discricionariedade para decidir a forma que entende mais adequado exercer o seu poder impositivo no âmbito das relações jurídicas ocorridas no seu território ou dos sujeitos residentes naquele Estado (soberania fiscal interna). Portanto, caberia a cada Estado, de maneira mais ou menos livre, a regulação do seu sistema tributário nacional, de acordo com as deliberações das instituições políticas representativas. Esses são pressupostos típicos das teorias da tributação moderna.

Analisando a contemporaneidade, a política fiscal é entendida, nesse plano, não apenas como definição das fontes de custeio do Estado (técnicas de arrecadação), mas também como

⁵⁷⁹ Para tanto, a jurisprudência faz alusão ao direito a um processo equitativo (artigo 6.º da CEDH), ao respeito ao princípio *nom bis in idem* (artigo 4.º do Protocolo 7), à vida privada e familiar e pelo domicílio (artigo 8.º da CEDH), à liberdade religiosa (artigo 9.º da CEDH), à liberdade de expressão (artigo 10.º da CEDH), etc. Cf. MARCHESSOU, Philippe ; TRESCHER, Bruno. *Droit Fiscal International et Européen*. Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 331-464. Ver também: MADURO, Miguel Poiars; PISTONE, Pasquale (Eds.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam, IBFD, 2011; BERRO, Florián García (Org.). *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública: Una perspectiva europea*. Civitas, Thomson Reuters, 2015. Raciocínio comparável poderia ser desenvolvido no âmbito da EU, analisando as disposições do artigo 17.º, n.º 1, da CDFUE (“Direito de propriedade”): “1. Todas as pessoas têm o direito de fruir da propriedade dos seus bens legalmente adquiridos, de os utilizar, de dispor deles e de os transmitir em vida ou por morte. Ninguém pode ser privado da sua propriedade, excepto por razões de utilidade pública, nos casos e condições previstas por lei e mediante justa indemnização pela respectiva perda, em tempo útil. A utilização dos bens pode ser regulamentada na medida do necessário ao interesse geral”. (EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Charter of Fundamental Rights of the European Union* (2007/C 303/01), 14 December 2007).

⁵⁸⁰ Cf. EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Case of N.K.M. v. Hungary*. Application no. 66529/11. Second Section, Judgment, Strasbourg, 14 May 2013 (rectified on 2 July 2013), final 04/11/2013; EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Case of Gáll v. Hungary*. Application no. 49570/11. Second Section, Judgment. Strasbourg, 25 June 2013, final 04/11/2013; e EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Case of R.Sz. v. Hungary*. Application no. 41838/11. Second Section, Judgment. Strasbourg, 2 July 2013, final, 04/11/2013.

⁵⁸¹ A doutrina internacionalista considera que existe uma regra do direito internacional segundo a qual um Estado não pode exercer seu poder imperial no território de outro Estado soberano. Cf. POCAR, Fausto. *L'esercizio non autorizzato del potere statale in territorio straniero*. Padova, CEDAM, 1974.

definição do gasto público (implementação de políticas públicas). As transformações do Estado e do direito operadas no século XX exigiram alterações substanciais na política fiscal visando a redução das desigualdades.

Com o advento do Estado fiscal, a política fiscal passa a ser orientada pelo compromisso constitucional de reduzir as desigualdades, tanto no momento da arrecadação (por meio da tributação progressiva sobre a renda e o patrimônio, tributação seletiva sobre o consumo e técnicas de extrafiscalidade), quanto no momento do gasto público (por meio da disponibilização de serviços públicos como educação, saúde, assistência social, seguridade social etc.).

No plano puramente interno, a doutrina do último século lançou mão de inúmeros trabalhos sobre *justiça fiscal*, norteados sobretudo pelo princípio da capacidade contributiva, que associa, no plano fiscal, os princípios da igualdade e da solidariedade. Cada ordem tributária constitucional deu a sua interpretação e aplicabilidade ao princípio da capacidade contributiva.

Não raras vezes a realidade política contradiz tal construto teórico, invertendo os seus critérios axiomáticos, exigindo maior contribuição de quem dispõe de menor capacidade contributiva. Essa constatação não esvazia o fato de que, no plano epistemológico, são estes os cânones que orientam a comunidade jurídica e constituem a retórica dominante em matéria fiscal.

Ainda nesse quadro que estamos sinteticamente delineando, dada a interação entre os sistemas fiscais e a integração econômica, o século XX foi palco do desenvolvimento daquilo que entendemos atualmente por direito tributário internacional, com certa autonomia e categorias conceituais próprias. Foi nesse período que foram firmadas a quase totalidade dos acordos para evitar a bitributação e que foram criadas a maior parte das organizações e fóruns internacionais que visavam estabelecer regras sobre a interação entre os sistemas fiscais, sobretudo a partir de políticas bilaterais.

A competição entre sistemas fiscais no plano internacional se colocou como parte integrante da competição dos agentes econômicos num sistema capitalista. Os competidores, nesse caso, seriam os Estados. Os Estados – soberanos, por natureza – estariam livres para usar instrumentos tributários como parte do conjunto de ações com vistas a atrair investimentos e desenvolver a economia nacional⁵⁸². Logo, nessa perspectiva, dominante no

⁵⁸² « En pratique, de nombreux États sont en effet contraints d'abaisser le niveau de la pression fiscale sur les investissements afin d'attirer les investisseurs étrangers et d'éviter que les richesses locales ne s'évaporent en direction d'autres juridictions fiscales. [...] La globalisation produit donc des effets macroéconomiques et

plano teórico internacional, o Estado é descrito de forma não tão distante do *homo economicus* da economia neoclássica, um *self-interested being*⁵⁸³.

Diante disso, no contexto da fiscalidade internacional, tradicionalmente, a preocupação tem sido estabelecer instrumentos para evitar a dupla tributação. Ainda que não haja, até hoje, a existência de uma proibição geral à bitributação, estar sujeito à dupla tributação é geralmente considerado como uma violação de uma liberdade fundamental⁵⁸⁴ ou, no mínimo, um obstáculo à circulação dos fatores de produção. Portanto, há diversas convenções assinadas para evitar a dupla tributação, tratados internacionais com os quais os países contratantes disciplinam o exercício de seus próprios poderes impositivos.

Como vimos anteriormente, a partir da interação entre acordos internacionais em matéria tributária e regimes fiscais privilegiados, um outro fenômeno emergiu: a chamada “dupla não-tributação”. Por conseguinte, disseminou-se um sentimento generalizado de

macrojuridiques qui conduisent à une subordination partielle de la politique aux exigences de l'économie. [...] Ce transfert de la charge fiscale, au lieu d'être l'expression d'un principe de justice émané du Parlement, se présente comme une solution imposée par le monde économique. Cette conclusion pessimiste doit sans doute être tempérée, tant il est vrai que plusieurs États ont déjà tenté de réduire l'imposition du travail (notamment en réformant les impôts locaux et les cotisations sociales dues par les employeurs) et d'inventer de nouvelles sources de recettes budgétaires, telles les impôts écologiques ». (GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127).

⁵⁸³ Dagan vai caracterizar a tributação internacional como um *mercado competitivo descentralizado*, onde cada país oferece vantagens para atrair “consumidores” – empresas, investidores, indivíduos ricos, etc. (DAGAN. Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, pp. 1-42). Nesse sentido, diz Gutmann: « La nature humaine semble ainsi faite que chacun tente de retirer le profit maximal de son activité. Il est naturel, dès lors, qu'une personne, disposant d'opportunités de délocalisation de son patrimoine ou de son revenu, cherche à se soumettre à un système fiscal favorable. [...] On assiste ainsi à une unification de l'espace économique, rendue possible en particulier par la réduction des barrières douanières et des obstacles indirects au commerce, de sorte qu'un nombre croissant d'entreprises se développe sur le modèle du réseau au niveau international. [...] La liberté de l'État n'est autre que sa souveraineté. [...] Il existe en effet un contraste marqué entre l'unification de l'espace économique et la fragmentation de l'espace politique. [...] Pour conclure, il semble que la concurrence entre systèmes fiscaux ne puisse être analysée comme un simple obstacle historique ou factuel à la réalisation d'un marché efficient ; elle empêche la mise en place d'un tel marché parce que l'idéologie dominante valorise tant la liberté des personnes que celle des États ». (GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127). Contudo, observa Piketty: “o aumento da concorrência fiscal ao longo das últimas décadas, num contexto de livre circulação do capital, levou a um desenvolvimento sem precedentes de regimes derogatórios em relação à renda do capital, que em quase todo o mundo escapa por ora do cálculo de progressividade do imposto sobre a renda. Isso é particularmente válido para a Europa, dividida entre Estados de pequeno porte que, até o momento, se mostram incapazes de desenvolver um mínimo de coordenação em matéria fiscal. O resultado é uma disputa sem fim para reduzir especialmente o imposto sobre os lucros das empresas e para isentar os juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho”. (PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 483)

⁵⁸⁴ DORIGO, Stefano. Doppia imposizione internazionale e diritto dell'unione europea. In: *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, Giappichelli, 2013, p. 23-54; DORIGO, Stefano. Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano. In: *Rivista di diritto tributario*, n. 1, Giuffrè, parte I, 2011, p. 41 ss.

injustiça que caracteriza o início deste século: a ideia de que existem empresas e pessoas que não pagam impostos (ou que não pagam tanto quanto se gostaria)⁵⁸⁵.

Aproveitando-se desse sentimento generalizado de injustiça, mas com vistas, sobretudo, a proteger o orçamento público, presenciamos uma mudança de postura da política fiscal internacional, que, além de combater a dupla tributação, passou a defender firmemente o uso de instrumentos com o intuito de combater a evasão fiscal e os planejamentos tributários considerados abusivos.

Conforme se buscou demonstrar no Capítulo 3, apesar dos discursos repletos de argumentos morais na defesa de uma *justa* imposição tributária, a mudança paradigmática operada nos últimos anos responde primordialmente a políticas de autoconservação do próprio Estado, com toda a sorte de pragmatismo e realismo político. Assim, se o direito tributário internacional do século XX foi marcado por políticas visando evitar a dupla tributação, o direito tributário internacional do início do século XXI é marcado por políticas visando evitar a dupla não-tributação.

O projeto BEPS é uma ilustração normativa clara e emblemática deste fenômeno. O projeto BEPS examina os problemas de evasão fiscal internacional por parte das multinacionais e transnacionais e faz parte das ações destinadas a combater políticas de planejamento tributário agressivo e evitar erosão da base tributária de países com impostos mais altos para outros com baixa ou nenhuma carga tributária, a partir de standards mínimos, compartilhados em nível internacional⁵⁸⁶. Segundo Rocha, “o Projeto BEPS da OCDE/G-20 foi certamente o acontecimento mais relevante no campo da tributação internacional desde a edição do primeiro Modelo de Convenção da OCDE, publicado em 1963”⁵⁸⁷.

De acordo com a retórica internacional: “a concorrência feita pelos chamados paraísos fiscais se tornou não mais tolerável”⁵⁸⁸. Entre os maiores efeitos decorrentes das perdas fiscais produzidas pela erosão da base tributária e transferência artificial de lucros (BEPS) está a

⁵⁸⁵ TØRSLØV, Thomas R.; WIER, Ludvig S.; ZUCMAN, Gabriel. *The Missing Profits of Nations*. NBER Working Paper 24701. National Bureau of Economic Research, Cambridge, 2018; ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações*. Lisboa: Temas & Debates, 2014; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*. New York, W.W. Norton, 2019; G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué. London, 5 June 2021. <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>.

⁵⁸⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS, OECD Publishing, Paris, 2013. Disponível in: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Ver também: DORIGO, Stefano; MASTELLONE, Pietro. L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del Progetto BEPS. *Rivista di diritto tributario*, n. 3, GIUFFRÈ, parte V, 2015, p. 35 ss.

⁵⁸⁷ ROCHA, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019, p. 67.

⁵⁸⁸ CORDEIRO GUERRA, Roberto. Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 14.

“percepção de falta de integridade do sistema tributário”⁵⁸⁹. Ainda em termos de retórica, o Plano pretende marcar “uma nova era de intervenção dos Estados”, traduzindo-se, concretamente, na elevação do padrão das *best practices* a serem implementadas no plano fiscal pelas empresas no âmbito das suas atividades, bem como do nível de *fair share* a ser suportado em matéria de pagamento de impostos.

Em termos substanciais, o Projeto BEPS parte do pressuposto de que os “governos estão perdendo”, isto é, que seria presumivelmente legítima a imposição sobre certas matérias tributárias que não estão se sujeitando à incidência. Essa ideia de que tais tributos são devidos *a priori* ficam evidentes em diversos trechos do Projeto: “These issues were already flagged by tax commissioners at the 2006 meeting of the Forum on Tax Administration in Seoul and different instruments have been developed to better analyse and react to aggressive tax planning schemes which result in massive revenue losses”; “There is a growing perception that governments lose substantial corporate tax revenue because of planning aimed at shifting profits in ways that erode the taxable base to locations where they are subject to a more favourable tax treatment; c) Although it is often difficult to determine which of the countries involved has lost tax revenue, it is clear that collectively the countries concerned lose tax revenue”⁵⁹⁰.

Por certo, esse tipo de política necessariamente passaria por acordos de cooperação jurídica internacional para o intercâmbio de informações em matéria fiscal⁵⁹¹, dado que: “only through co-ordinated global action, and swift reaction to newly emerging risks, governments

⁵⁸⁹ “While the scale of revenue losses through BEPS may not be extremely large in relation to tax revenues as a whole, the issue is still relevant in monetary terms and may also be of wider relevance because of its effects on the perceived integrity of the tax system”. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris, OECD Publishing, 2013. <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>. p. 15.

⁵⁹⁰ OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris, OECD Publishing, 2013. <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>. p. 6 e 49, 13, 15 e 39.

⁵⁹¹ OBERSON Xavier. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. 2. Ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2018; Oberson X. (2013) L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au "big bang". In : *Revue de droit fiscal*, no. 24, p. 110-116; Oberson X. (2012) Récents développements dans le droit de l'assistance internationale en matière fiscale, notamment avec les États-Unis : sept leçons à tirer de "l'affaire UBS. In: François Bellanger ; Jacques de Werra. *Genève au confluent du droit interne et du droit international* : Mélanges offerts par la Faculté de droit de l'Université de Genève à la Société suisse des juristes à l'occasion du congrès 2012. Zürich : Schulthess, p. 135-164. OECD. *Tax Co-operation for Development Progress Report*. Paris: OECD, 2020. p. 2. <https://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-co-operation-for-development-progress-report-2019.pdf>.; GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti del coordinamento fiscale*, in AA.VV., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, Atti del Congresso internazionale dell'Osservatorio Giordano dell'Amore sui “Rapporti fra diritto ed economia”, svoltosi a Stresa, 19-20 maggio 2020, Milano, 2001, p. 34.

around the world can win the battle against tax evasion and avoidance and secure the integrity of their tax”⁵⁹².

Além de justificar esse conjunto de ações visando à transparência, “a crise econômica uniu as maiores economias globais contra um inimigo comum: o planejamento tributário agressivo das grandes multinacionais”, isto é, “as grandes empresas multinacionais foram apontadas como grandes ‘malfeitores tributários’ do século XXI, enquanto o chamado planejamento tributário ‘agressivo’ se tornou o alvo das autoridades fiscais dos diversos países”⁵⁹³.

De se ressaltar, no entanto, que “o comportamento das multinacionais é apenas um lado da moeda”, como destacam Ault, Schön e Shay: “a transferência de lucros e a erosão de base buscada pelas grandes multinacionais seriam ineficazes sem que os países lhes oferecessem regras fiscais preferenciais”⁵⁹⁴. Nesse sentido, “a responsabilidade dos próprios Estados não pode ser negada”, como bem assevera Schoueri, “pois em muitos casos os contribuintes nada mais fazem, senão valer-se de alternativas que os ordenamentos tributários apresentam, seja de modo explícito (incentivos fiscais os mais variados), seja em virtude de falhas e lacunas paradoxalmente surgidas em virtude do excessivo detalhamento das legislações”⁵⁹⁵.

Essa conexão entre planejamento tributário e indução estatal já havia sido notada por Torres há mais de uma década, que argumentava: “se existe o planejamento tributário, como atividade por excelência dos contribuintes, predispostos a uma organização de negócios com a menor repercussão fiscal, tal plano somente é possível de ser elaborado, em muitos dos casos, porque existem as ‘opções fiscais’, concedidas *bene gratia* pelos Estados”⁵⁹⁶.

Nesse contexto, vemos, de um lado, a instituição de impostos do tipo CFC (*Controlled Foreign Corporations*), *exit taxes*, mecanismos de *transfer price*, regras para neutralizar a subcapitalização⁵⁹⁷ – todas formas generalizadas de reação estatal ao mercado globalizado. De

⁵⁹² OECD. *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Multilateral Co-operation Changing the World*. 10th Anniversary Report. 10th anniversary meeting of the Global Forum, 26-27 November 2019. Paris: OECD, 2019. p. 5

⁵⁹³ Rocha, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019, p. 67-9.

⁵⁹⁴ AULT, Hugh J.; SCHÖN, Wolfgang; SHAY, Stephen E. Base Erosion and Profit Shifting: a roadmap to reform. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, n. 68 (8), 2014, p. 276.

⁵⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. I, p. 30.

⁵⁹⁶ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 68.

⁵⁹⁷ CORDEIRO GUERRA, Roberto. Riflessioni critiche e spunti sistematici sulla introducenda disciplina delle controlled foreign companies (art. 127-bis del Tuir). In: *Rassegna Tributaria*, vol. 43, n. 5/2000, pp. 1399-

outro, vemos a prática de *ruling* que empresas multinacionais ou transnacionais são capazes de impor a alguns Estados, obtendo regimes fiscais absolutamente vantajosos com base em um poder negocial tão forte a ponto de acabar com qualquer hierarquia Estado-empresa e atribuir a este último uma posição dominante.

Não por acaso, foi vedado, no âmbito da EU, o chamado Auxílio de Estado, isto é, a criação de regime que transfira recursos públicos, direta ou indiretamente, em favor de certas empresas ou produções, ao atribuir uma vantagem econômica seletiva, que distorce ou ameaça distorcer a concorrência (TFUE, arts. 107 e 108)⁵⁹⁸.

Por fim, outra importante reação jurídica aos efeitos do mercado globalizado foi a imposição do chamado *equilíbrio orçamentário*, uma norma de direito transnacional, adotada em praticamente todos os países. Não se trata apenas de controlar a despesa pública, limitando-a ao montante das receitas proporcionadas pela arrecadação fiscal. No âmbito da atual fase do constitucionalismo, vige a exigência de salvaguardar a *regra de ouro das finanças públicas*, segundo a qual o valor do déficit orçamentário não deve ser superior ao valor das despesas de investimento aptas a gerar, no futuro, receitas fiscais suficientes para

1412; CORDEIRO GUERRA Roberto. La nuova definizione di “regime fiscale privilegiato” nell’ambito della disciplina in tema di controlled foreign companies e di componenti negative derivanti da operazioni con imprese estere. In: *Rassegna tributaria*, vol. 43, n. 6/2000, pp. 1788-1802; STEVANATO, Dario. Controlled Foreign Companies: concetto di controllo e imputazione del reddito. In: *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8/2000, parte prima, pp. 777-802; DOMINICI, Remo. Le innovazioni al regime delle CFC. In: GARBARINO, Carlo (a cura di). *Aspetti Internazionali della Riforma Fiscale*. Comparative and International Taxation. Milano, EGEA, 2004, pp. 365-376; DOMINICI, Remo. Considerazioni sul regime delle “CFC”. In: *Corriere Tributario*, 38/2003, 2003, pp. 3123-3127; NUZZOLO, Agostino. La disciplina CFC tra attività di controllo dell’amministrazione finanziaria e disapplicazione – alcuni spunti di riflessione anche alla luce del progetto di riforma della tassazione delle società. In: *Il Fisco*, n. 32/2003, pp. 4995-5010; BERTORELLO, Gianmarco. La disciplina CFC: principi generali e nuove prospettive di applicazione. In: *Rassegna Tributaria*, Vol. 47, n° 3/2004, 2004, pp. 804-827; CIPOLLINA, Silvia. Profili evolutivi della CFC legislation: dalle origini all’economia digitale. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc. 3, 2015, p. 356-393; PAPOTTI Raul-Angelo; MOLINARI, Filippo. L’evoluzione della normativa sulle CFC alla luce delle modifiche della Legge di stabilità 2016. In: *Corriere tributario*, Vol. 39, n. 6/2016, pp. 417-424; PAPOTTI Raul-Angelo; MOLINARI, Filippo. La disciplina CFC alla prova della Direttiva anti-elusione dell’Unione Europea. *Corriere Tributario*, Vol. 39, n. 34/2016, pp. 2609-2615.

⁵⁹⁸ Veja-se, nesse sentido, o famoso caso Apple, que, supostamente, aproveitou-se de seu poder negocial e obteve uma série de *rulings* particularmente vantajosos da parte da administração tributária irlandesa. A União Europeia considerou que a prática distorce a concorrência, o que configuraria auxílio estatal ilegítimo. (EUROPEAN UNION. *Commission Decision (EU) 2017/1283 of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple (notified under document C(2017) 5605)*. C/2016/5605. OJ L 187, 19.7.2017, p. 1–110). Segundo Dorigo, uma confirmação significativa da influência que as multinacionais exercem foi justamente o fato de que a Irlanda, quando instada a recuperar os impostos não cobrados, se opôs à decisão da Comissão perante o Tribunal da UE (Case T-778/2016), seguindo o mesmo caminho adotado pela Apple (Case T-892-16). (DORIGO, Stefano. Fiscalità, mercato e solidarietà: la crisi economica globale ed il ruolo del diritto dell’Unione Europea. In: *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, Anno XXVII, Fasc. 6, Milano, Giuffrè, 2017, pp. 1531-1561). Como se sabe, o Tribunal Geral da União Europeia acabou anulando a decisão tomada pelo Comissão Europeia em relação às decisões fiscais irlandesas a favor da Apple, entendendo não demonstrado ter havido a vantagem para os fins do art. 107(1) do TFUE. (EUROPEAN UNION. Court of Justice. *Judgment in Cases T-778/16, Ireland v Commission, and T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe v Commission*. Luxembourg, 15 July 2020).

fazer face aos empréstimos contraídos⁵⁹⁹. Como buscamos demonstrar nos capítulos anteriores, o orçamento público se tornou o núcleo do constitucionalismo financeiro.

Nessa perspectiva, o poder de tributar é intrinsecamente associado ao poder de gastar, estando os Estados cada vez mais limitados: eles têm dificuldade de aumentar os impostos porque a carga tributária está próxima do insuportável; mas, também, não conseguem reduzir significativamente as despesas públicas, em sua maioria rigidamente fixas e vinculadas. Pressionados por déficits fiscais, os Estados compensaram a perda arrecadatória com maior tributação sobre os rendimentos do trabalho frente a um capital com extrema mobilidade e a uma força de trabalho muito menos móvel⁶⁰⁰.

Durante o século XX, presenciamos um aumento significativo da média global da carga tributária, o que resultou em discursos contra o peso excessivo dos impostos e trabalhos buscando delinear limites máximos à tributação ou relativos à *suportabilidade* da imposição tributária. O nascer do século XXI adiciona a esse fenômeno a insuficiência de receitas fiscais, ou seja, a *sustentabilidade* do Estado fiscal numa economia globalizada dependeria, em última análise, da definição de limites mínimos de tributação⁶⁰¹.

Destarte, o constitucionalismo financeiro é desafiado por novas dimensões (teóricas, normativas e empíricas) de governança global, uma governança *multinível*, em relação ao aspecto territorial da estrutura de poder, e *multidimensional*, em relação às esferas de governança que ela engloba. É promovida através de um amplo conjunto de atores que inclui tanto os governantes do poder público (instituições estatais, subestatais, locais e supranacionais) quanto os principais *veto players* com origem e estrutura corporativa e privada que desempenham funções públicas ou têm influência sobre a esfera pública e o poder público (ONGs, empresas transnacionais, religiões globais, redes globais de profissionais e baseadas em interesses, fundos diferentes, agências de classificação, bolsas de valores e financeiras, bancos, etc.)⁶⁰².

⁵⁹⁹ BOUVIER, Michel. La règle d'or: un concept à construire? In : *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 113, Editorial, 2011. “As receitas públicas são sempre impostos de hoje (os impostos) ou impostos de amanhã (os empréstimos)”. NABAIS, José Casalta. A sustentabilidade do Estado fiscal. In: *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 157.

⁶⁰⁰ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. In: *Harvard Law Review*, Vol. 113, n. 7, may 2000, pp. 1573-1676. <https://repository.law.umich.edu/articles/50/>.

⁶⁰¹ Veja-se, nesse sentido, o acordo do G7, de 05 de junho de 2021, que propõe o estabelecimento de um *global minimum tax* de, pelo menos, 15% (quinze por cento) como forma de enfrentar os desafios fiscais decorrentes da globalização e da digitalização da economia: G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué. 5 June 2021, London, United Kingdom. <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>

⁶⁰² BELOV, Martin. Introduction. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, p. 7.

Do ponto de vista empírico, a governança global caracteriza-se pelo emergir de uma constitucionalização supranacional com redes, pirâmides hierárquicas, espaços transversalmente delimitados⁶⁰³ – cadeias simétricas ou assimétricas que formam a *geometria constitucional* de nosso tempo. Os processos globalizantes relacionados com à remodelação da *geometria constitucional*, realocação dos esquemas de poder, redimensionamento das relações entre povo, autoridade e território⁶⁰⁴.

A dimensão normativa da governança global possui diferentes abordagens, desde esforços sistemáticos para estabelecer e restabelecer a autoridade pública hierárquica ou em rede em diferentes domínios territoriais e substanciais até formas negociadas e indutivas de autoridade fundamentado na razoabilidade da lógica do mercado e na linguagem de interesses, dificultado, muitas vezes, a identificação da fronteira entre público e privado⁶⁰⁵.

Ocorre que tais pressupostos teóricos – juntamente com os pressupostos democráticos, que serão avaliados adiante – são insuficientes para dar conta do fenômeno impositivo contemporâneo. Num mundo de absoluta interdependência, falar em soberania nesses termos é desconsiderar a *complexidade* das relações políticas e econômicas. Num espaço de *transnacionalização do direito*, com a privatização e descentralização da produção jurídica, impõe-se uma revisão do léxico do jurista, dado que expressões como autonomia, liberdade, igualdade, representação e propriedade não tem mais correspondência com a realidade na forma em que estruturada enquanto estatuto teórico clássico.

A economia financeira especulativa tem se dissociado cada vez mais da economia real, dos fatores reais de produção econômica típica do modelo de capitalismo industrial. Diante de

⁶⁰³ SASSEN, Saskia. When territory deborders territoriality. In: *Territory, politics, Governance*. Vol. 1, Issue 1: pp. 21-45, 2013, p. 23

⁶⁰⁴ BELOV, Martin. The Challenges to Westphalian Constitutional Geometry in the Age of Supranational Constitutionalism, Global Governance and Information Revolution. In BELOV, M. (ed.), *Global Constitutionalism and Its Challenges to Westphalian Constitutional Law*. Oxford, Hart publishing, 2018, pp. 13-55.

⁶⁰⁵ BELOV, Martin. Can We Still Drive the State Machine the 'Old School' Way? Structural and Functional Deficits of the Modern State. In: Burazin, Luka; Gardasevic, Dortfe; Sardo, Alessio (eds.). *Law and State: Classical Paradigms and Novel Proposals*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 5. Bern: Peter Lang AG, 2015, pp. 153-169; BELOV, Martin. Separation of Powers reconsidered: a Proposal for a New Theoretical Model at the Beginning of the 21st Century. In: GEISTER, Antonia; HEIN, Michael; HUMMET, Siri (eds.). *Law, Politics, and the Constitution: New Perspectives from Legal and Political Theory*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 4. Bern: Peter Lang AG, 2014, pp. 47-60. “Il Progetto BEPS, al di là della sua portata applicativa, assume un significato particolarmente importante per la materia del diritto tributario internazionale, in quanto conferma che ormai la produzione di norme di legge da parte degli Stati è sempre più dettata da impulsi di *soft law* provenienti da consessi informali (i.e. il G-20) e, in quanto tali, carenti dei requisiti di democraticità e rappresentatività che dovrebbero sempre informare la genesi di una norma tributaria, sia essa sostanziale o procedurale”. CORDEIRO GUERRA, Roberto. Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 17.

tal dissociação, inclusive territorial, muitas corporações acabam se sujeitando a diversas ordens jurídicas (*multilocalismo jurídico*), aproveitando-se de vazios normativos, escolhendo certos *assets* jurídicos aos quais se sujeitar ou atuando ativamente para a criação de normas, numa espécie de *direito a la carte*⁶⁰⁶.

A influência dos mercados, do poder corporativo, do poder oligárquico, do *poder invisível*⁶⁰⁷ e da comunicação de massa não podem ser ignorados na estruturação de uma teoria política do direito e da democracia. E esses aspectos atingem o coração do Estado, a política fiscal. O início deste século evidencia a *transnacionalização do direito tributário* e, na mesma intensidade, a quase total ausência de um debate filosófico sobre os efeitos fiscais da globalização, quando o mesmo debate é relativamente desenvolvido no quadro puramente interno⁶⁰⁸.

No ambiente atual, muitos governos se sentem “fortemente constrangidos”⁶⁰⁹ (ou, pelo menos, significativamente influenciados) em suas ações pelas escolhas de outros governos, de organismos transnacionais ou de agentes do mercado. Tais fenômenos requerem respostas teóricas às mudanças estruturais e funcionais das categorias conceituais centrais da teoria jurídica, política e constitucional – como poder, autoridade, identidade, Estado, sociedade, território, povo, nação, comunidade, soberania, democracia, direitos, jurisdição etc. –, derivadas dos processos de globalização, da crise da territorialidade, dos novos modos de produção, das mudanças na economia, nas finanças e no capitalismo e das questões globais e transgeracionais relacionadas à economia, ecologia, moralidade pública e desenvolvimento sustentável⁶¹⁰.

As teorias existentes não são suficientes para mapear a atual multiplicação de atores não estatais e formas transfronteiriças de cooperação e conflito, como no caso das redes globais de negócios, ONGs, cidades globais e esferas públicas transfronteiriças⁶¹¹. A financeirização de mais e mais domínios marca a ascensão de uma nova lógica organizativa

⁶⁰⁶ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 48.

⁶⁰⁷ BOBBIO, Norberto. *Il futuro della democrazia*. Einaudi, Milano, 1984. p. XX-XXII.

⁶⁰⁸ GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. In : *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

⁶⁰⁹ TANZI, Vito. *Globalizzazione e sistemi fiscali*. Arezzo, Banca Etruria, 2002, pp. 34-45. Veja-se, no caso italiano o apelo ao legislador nacional às “raccomandazioni degli organismi internazionali” (ITALIA. *Legge 11 marzo 2014, n. 23*. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. 14G00030. GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014, art. 9, comma 1, lett. I, e 12, comma 1. No mesmo sentido: ITALIA. *Legge 7 aprile 2003, n. 80*. Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale. Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 91 del 18 aprile 2003.

⁶¹⁰ BELOV, Martin. ‘Globalisation, Crisis of Territoriality and their Effects on the Constitutional Principles’. In: BELOV, Martin (ed.). *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Frankfurt am Main, Peter Lang, 2016, pp. 53-83.

⁶¹¹ SASSEN, Saskia. *Territory, authority, rights: from medieval to global assemblages*. Princeton: Princeton University Press, 2006, p. 346

no capitalismo avançado, que tem provocado reações sistêmicas dos Estados visando a sua autoconservação e, com isso, a conservação do próprio capitalismo.

O direito tributário internacional sempre funcionou do ponto de vista de um sistema doméstico específico⁶¹². Agora, partes consideráveis das normas fiscais internacionais devem, necessariamente, ser analisadas do ponto de vista originalmente internacional. O adjetivo “internacional” começa a alterar seu sentido: geralmente entendido como internacional na medida em que os fatores de produção econômica não ocorrem num contexto meramente doméstico, pode-se agora dizer que é internacional também como fontes do direito⁶¹³.

Em termos de direito tributário internacional, a territorialidade é entendida como a projeção do exercício da *potestà impositiva* da parte do Estado, a qual detém tanto o monopólio da *produção* das normas tributárias quanto, evidentemente, a sua *efetivação*⁶¹⁴. Estaríamos diante de uma dispersão do poder impositivo no ambiente transnacional?

Essas reflexões nada mais são do que o resultado da *transnacionalização do direito* – e o direito tributário não ficaria imune a tais mudanças paradigmáticas. Impõe-se repensar a política fiscal, no âmbito de uma teoria política, a partir da *complexidade* de uma sociedade altamente diferenciada e funcionalmente especializada, articulada com base na divisão do trabalho, em diversos subsistemas com funções específicas e complexas.

Além disso, impõe-se pensar a política fiscal numa economia globalizada, financeirizada e digitalizada. Essa conclusão não ignora as diferenças substanciais existentes entre países e entre pessoas. Ao contrário, é seu pressuposto fundamental. Todo o continente africano permanece substancialmente à margem dos processos de integração global em decorrência da “seleção restritiva” que faz a globalização em termos funcionais e comunicativos, por exemplo⁶¹⁵.

O fato de admitirmos que a comunidade internacional reconhece que problemas de interesse ou caráter global – como o desenvolvimento econômico, a paz, a ecologia, as comunicações de massa, as instituições internacionais – não podem ser afrontados individual ou bilateralmente, isso nada diz – como bem evidencia Zolo – sobre o tipo de intervenções que seriam necessárias para corrigir os desequilíbrios econômicos, reduzir os efeitos

⁶¹² CORDEIRO GUERRA, Roberto. Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 23.

⁶¹³ BAGGIO, Roberto. *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*. Milano, Giuffrè, 2009, p. 15 nt. 30.

⁶¹⁴ CORDEIRO GUERRA, Roberto. La potestà impositiva ultraterritoriale. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 64.

⁶¹⁵ ZOLO, *Globalização: um mapa dos problemas*. Trad. Anderson Vichinkeski Teixeira. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 19

devastantes do uso da força, proteger o meio ambiente, contrastar o monopólio ocidental dos grandes meios de comunicação de massa, regular os fluxos migratórios⁶¹⁶.

A globalização não conduz à unidade do gênero humano, ao advento da paz estável e universal, à riqueza de todos, à justiça – do mesmo modo que também não é responsável por todos os sofrimentos, ânsias e frustrações dos homens e mulheres que vivem no planeta. Como vimos até aqui, o processo de globalização deu vida a uma verdadeira e própria rede mundial de conexões espaciais e de interdependências funcionais. Presenciamos a formação de uma economia mundial, com a expansão do mercado em todas as suas dimensões⁶¹⁷.

Os Estados e os governos, especialmente das grandes potências, não foram testemunhas passivas da globalização; pelo contrário, a promoveram e a difundiram, recorrendo, inclusive, ao uso da força, quando necessário. À diferença de Bauman – para quem a globalização designa primordialmente efeitos globais notoriamente involuntários⁶¹⁸ –, concordamos com Zolo quando sustenta que a globalização é “o resultado de um desenho que sujeitos coletivos projetaram e realizaram conscientemente”⁶¹⁹.

Esse conjunto de fenômenos altera o modo de produção do direito tributário. Nas ciências sociais sempre reinou certo “hegelianismo secreto” – dizia Beck –, que compreende a sociedade como derivante do Estado⁶²⁰. Esse “nacionalismo metodológico” adotava uma concepção territorial das sociedades, subordinando-as aos Estados: “eram os Estados nacionais a definirem inclusive a sociedade e isso determinava uma pluralidade de sociedades, que eram tantas quantas os Estados”⁶²¹; assim como os ordenamentos jurídicos e institucionais: eram tantos quantos os Estados.

Tal coincidência entre sociedades, Estados e ordenamentos é sempre e cada vez menos pronunciada. A “reordenação das diferenças” produzida pela globalização colocou em crise muitos instrumentos institucionais por meio dos quais tradicionalmente se organizavam as diferenças, a partir de rígidas divisões, que, em grande parte, coincidiam com os confins do Estado. Os confins do Estado assinalavam substancialmente as várias opções e o mundo

⁶¹⁶ ZOLO, *Globalização: um mapa dos problemas*. Trad. Anderson Vichinkeski Teixeira. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 6

⁶¹⁷ GALLINO, *Globalizzazione e disuglianze*, Roma-Bari: Laterza, 2001, p. 25; GALLINO, Luciano. “Globalizzazione e sviluppo della rete”. Atti del convegno “Mappa del ‘900”, Rimini 22-24 novembre 2001, in *I viaggi di Erodoto*, suplemento, Vol. 14, 2001, 43-4, p. 125.

⁶¹⁸ BAUMAN, Zygmunt. *Globalização: As consequências humanas*. Tradução: Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999, p. 67-68.

⁶¹⁹ ZOLO, *Globalização: um mapa dos problemas*. Trad. Anderson Vichinkeski Teixeira. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 19.

⁶²⁰ BECK, Ulrich. *La società cosmopolita. Prospettive dell’epoca postnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2003, p. 75.

⁶²¹ FERRARESE, Maria Rosaria. *Diritto sconfinato: inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*. Roma-Bari, Laterza, 2006, p. 142.

dividido entre Estados dá lugar a diferenças jurídicas que refletem diferenças essencialmente políticas. Ou seja, cada Estado, por meio de escolhas legislativas, enfatizava diferentes políticas de base⁶²². Essa era a gramática política vigente e que ainda ressoa em muitos aspectos.

Nesse sentido, ainda que os Estados se apresentem totalmente interdependentes entre si e “uniformes” internamente, eles são muito diferentes um em relação ao outro a fim de darem respostas às instâncias de convergência e divergência. Nesse sentido, diz Ferrarese: “a territorialidade uniforme dos Estados parece sobrepor-se demasiadamente sobre outras territorialidades mais fragmentadas (*frastagliate*), que a suportam e que querem emergir e serem ouvidas”⁶²³.

Portanto, ao lado das instâncias e instituições tradicionais do direito nacional e do direito internacional, a transnacionalização do direito impõe o reconhecimento do papel ativo de diversos sujeitos privados, corporações, organizações não governamentais, associações humanitárias, *law firms*, setores acadêmicos e *think tanks* na produção do direito. São sujeitos privados, organizados setorialmente e que respondem à *linguagem dos interesses* não apenas de cunho econômico (como bancos, indústrias), mas também idealísticos (como ONG’s na defesa ambiental).

Devemos colocar em questão, do ponto de vista epistemológico, qual a relação entre direito e mercado. Os sujeitos privados do mercado são capazes de desenharem institutos e regras para regular as próprias trocas; a *lex mercatoria* se apresenta como fonte de normação que transcende as fronteiras das formas jurídicas típicas e atípicas. Com isso, eclodem novas formas jurídicas e novos sujeitos, tornando-se sempre cada vez mais difícil distinguir as dimensões a partir de critérios dicotômicos do tipo público-privado: o “direito dos mercados” é produzido por sujeitos públicos e privados⁶²⁴.

Esse fenômeno aumenta a complexidade, na medida em que cresce o número de sujeitos produtores do direito, em grande parte de caráter privado e com certo grau de invisibilidade, que atuam pressionando os estatutos jurídicos a partir da linguagem dos interesses. Portanto, observando as fontes do direito transnacional, verificamos o aumento das

⁶²² FERRARESE, Maria Rosaria. *Diritto sconfinato: inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*. Roma-Bari, Laterza, 2006, p. 143.

⁶²³ FERRARESE, Maria Rosaria. *Diritto sconfinato: inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*. Roma-Bari, Laterza, 2006, p. 144. (tradução minha).

⁶²⁴ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 57-100.

fontes jurídicas ou “alargamento das fontes”, o nascimento de novos sujeitos do tipo não estatal (*non state actors*) e conformação de novos modos-de-ser do direito (*soft law*)⁶²⁵.

Entre as sístoles e diástoles desse movimento, que integra a rigidez da produção legislativa com a fluidez das *regulations* transnacionais, a univocidade do direito estatal é contrastada pela privatização o direito. Em termos sistêmicos, as novas formas de produção jurídica não necessariamente garantem ordem e previsibilidade; estruturam-se, na verdade, sobre um sistema fundado no risco e na incerteza.

Esse sistema múltiplo e fragmentado produz o que Ferrarese chama de uma “ordem jurídicas das possibilidades”, que, timidamente, vez ou outra, dá lugar a uma “ordem jurídica das necessidades”. Nessa perspectiva, a globalização implica uma “americanização das instituições”, produzindo uma “parcial desarticulação do poder em relação ao território”, criando instituições *market-friendly*, assumindo modulações jurídicas do tipo pragmático e flexível, que “contradizem vistosamente o caráter formalístico do sistema jurídico correspondente à ideologia juspositivista”. Isso termina com a pretensão do Estado de poder organizar o mundo *do alto*⁶²⁶.

Mesmo que essa forma de produção jurídica seja distinta do modo de produção jurídica tradicional do tipo estatal, o seu objetivo/finalidade não deixa de ser regulatório. É regulatório na medida em que vincula a própria conduta e destina-se também a vincular a conduta alheia.

Assim, vemos a expressão do poder enquanto um meio de comunicação, um código de símbolos generalizados, que orienta a transferência de prestações seletivas de um sujeito a outro. Por código, entende-se a generalização simbólica que regula a transmissão de prestações seletivas e que representa o pressuposto evolutivo da formação de meios de comunicação: “a generalização simbólica é uma instituição suplementar à linguagem: enquanto a linguagem garante a compreensibilidade intersubjetiva, a generalização simbólica codificada motiva a aceitação de prestações seletivas de terceiros e a torna normativamente previsível”⁶²⁷. Nesse contexto, o uso de símbolos tem a função de abstrair e de simplificar casos concretos singulares.

⁶²⁵ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le fonti del diritto transnazionale*. Universidade de Florença [Seminário]. 30 abr. 2019; PISTONE, Pasquale. Soft Tax Law: steering legal pluralism towards international tax coordination. In WEBER, Dennis (Org.) *Traditional and Alternative routes to European tax integration*. Amsterdam, IBDF, 2010, p. 97-116.

⁶²⁶ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 7.

⁶²⁷ ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 175.

O poder consiste, em última análise, na possibilidade de escolher alternativas de comportamento para outros por meio de uma própria decisão; em termos luhmanianos: reduzir complexidade para outros. O poder, nesse sentido, se distingue tanto da coerção quanto da força física, uma vez que estes não transferem decisão, mas consistem em substituir um comportamento próprio a um irrealizável comportamento de outro. Os sistemas sociais juridicamente regulados são constituídos para elaborar decisões vinculantes⁶²⁸.

Nesse contexto, qual é a planificação política contemporânea em material fiscal? Quais são as premissas decisórias estabelecidas para decisões futuras? Planificar significa “decidir sobre decisões”, definir um problema decisório e determinar as condições da sua solução⁶²⁹. O início do século XXI é marcado pela erosão da base tributária e a transferência artificial de lucros como eventos selecionados pelo sistema político como desafios a serem contrapropostos por políticas fiscais em escala global; política entendida como aquele complexo de processos sociais que servem a garantir a disponibilidade do público a aceitar as decisões vinculantes da administração⁶³⁰.

Em termos geométricos, a hierarquização piramidal dá lugar à descentralização das redes e, em termos de níveis, a dinâmica se apresenta em contraste global-local. Especialmente naquele importante componente do direito transnacional, a *lex mercatoria*⁶³¹, é possível reconhecer uma geometria que escapa da centralização hierárquica e estática do tipo estatal. O contrato, que se nutre da tensão entre local e global, figura entre as fontes jurídicas da globalização. A capacidade do contrato de ocupar espaços e funções típicas da lei desenha uma mudança que se torna sempre mais relevante e que recebe sempre mais atenção⁶³².

A tensão entre local-global sugere uma tendência jurídica do tipo dinâmica, que se desvia visivelmente da tradição estática do direito territorial e vai em direção a novas conexões e interdependências, tanto territoriais quanto não territoriais.

⁶²⁸ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, pp. 109-122.

⁶²⁹ LUHMANN, Niklas. *Stato di diritto e sistema sociale*. Napoli: Guida Editori, 1978, p. 133.

⁶³⁰ ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 181.

⁶³¹ “La *lex mercatoria* è un tipo di diritto ormai considerevolmente istituzionalizzato, che risponde al fine di assecondare i bisogni giuridici del mercato, predisponendo per i suoi soggetti sia sempre nuove modalità di scambio contrattuale, sia proprie modalità di risoluzioni dei conflitti, che insorgano lungo la vita dei contratti. (...) è la più compiuta forma di diritto deterritorializzato, proprio perché corrisponde al tentativo di fare astrazione dall’elemento territoriale, provando a far comunicare soggetti economici che appartengono a diversi paesi e a diverse ‘famiglie’ e culture giuridiche, in nome di un comune obiettivo di scambio che essi intendono raggiungere.” FERRARESE, Maria Rosaria. *Il diritto sconfinato*. Roma-Bari, Laterza, 2006, pp. 79-80.

⁶³² GALGANO, Francesco. Il contratto al posto della legge. In: *La globalizzazione nello specchio del diritto*. Bologna, Il Mulino, 2005, pp. 93-114.

A partir da tendência dinâmica do direito, da relação móvel que tende a se instaurar entre fontes, tradições e culturas diversas, é possível verificar a transformação no modo de produção do direito, isto é, a passagem de uma tipologia de um “direito-aranha” a um “direito-abelha”, para empregar a bela metáfora empregada por Ferrarese. Rememorando o título da obra de Fumaroli e da disputa cultural entre antigos e modernos, a socióloga italiana lembra que a aranha produz a partir de si mesma o elemento para tecer sua própria teia ao passo que as abelha se nutrem do pólen de diferentes flores. Essa metáfora poder representar a passagem da nossa época jurídica⁶³³.

Em termos de direito tributário internacional, essas transformações produzem uma série de desafios epistemológicos a serem respondidas nos próximos anos. Quais os limites ao poder de tributar do Estado em situações ultraterritoriais ou desterritorializadas? Em nome da soberania, permaneceremos sustentando a licitude da tributação da mesma renda, da mesma pessoa, por duas ou mais jurisdições? Qual a eficácia da lei tributária no espaço global e quais serão os limites da impossibilidade de atuação estatal além dos confins na economia digital? Quais os impactos dessas transformações ao chamado *domínio reservado*, isto é, da impossibilidade de intervenção sobre questões reservadas essencialmente ao domínio reservado a cada Estado?

Outro exemplo diz respeito ao chamado *estabelecimento permanente*, elemento de conexão objetivo que tradicionalmente legitima(va) a tributação do rendimento pelo país de fonte, mas que reflete a realidade econômica de um capitalismo industrial. Atualmente, uma das grandes vítimas da digitalização da economia é o estabelecimento permanente, na medida em que a presença de um estabelecimento fixo no país de fonte torna-se cada vez mais desnecessária para a realização de negócios em seu território⁶³⁴.

Considerando que a noção de *estabelecimento permanente* constitui um “compromisso na história da fiscalidade internacional”⁶³⁵, noções como “presença digital significativa”⁶³⁶

⁶³³ “L’epoca giuridica al cui tramonto stiamo assistendo era quella in cui, specie nella tradizione europeo-continentale, il diritto cosiddetto ‘positivo’ somigliava molto a quel ragno: stava ben radicato sul suo territorio, era statico e ‘autopoietico’ e la sua tela non ammetteva intrusioni da parte di elementi estranei o contatti e contaminazioni con elementi diversi. Da Kelsen fino a Luhmann, si può rintracciare una lunga letteratura che ha esaltato le virtù di questo diritto ragno, che ancora oggi conta con molti nostalgici”. FERRARESE, Maria Rosaria. *Diritto sconfinato: inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*. Roma-Bari, Laterza, 2006, p. 170.

⁶³⁴ ROCHA, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019, p. 73.

⁶³⁵ CORDEIRO GUERRA, Roberto. Le fattispecie con elementi di estraneità. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 51.

⁶³⁶ EUROPEAN UNION. *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS); OECD. *Tax Challenges Arising*

devem ser consideradas um desdobramento da noção de “estabelecimento” ou estamos nos encaminhando para novos “compromissos na história da fiscalidade internacional”?

Considerando que o *estabelecimento permanente* configura “aquele critério distributivo necessário para delimitar as reivindicações fiscais feitas pelos Estados sobre a renda transnacional produzida pela empresa”⁶³⁷, a configuração de novos vínculos jurídicos de sujeição passiva com o Estado representa uma mudança desse critério distributivo?

O direito tributário internacional tradicionalmente trata das regras que se relacionam com situações econômicas com elementos de estraneidade. Nos sistemas fiscais modernos, dois principais fatores de conexão são adotados em relação ao imposto de renda: um é *pessoal*, consistindo na *residência* do contribuinte; o outro é *objetivo*, consistindo na *fonte* ou local de produção da riqueza tributada⁶³⁸. Considerando uma economia globalizada, altamente financeirizada e digitalizada, ainda é possível manter as respostas do direito tributário internacional dentro da dialética entre Estado de residência e Estado da fonte?

Veja-se que reflexões dessa natureza atravessaram toda a história do direito tributário internacional. Ainda no final do século XIX, Wagner argumentava que o *worldwide principle* decorria diretamente da necessidade de que a tributação da riqueza de cada indivíduo englobasse todas as formas de renda atribuíveis a ele. Von Schanz, por outro lado, argumentava que os critérios de conexão personalíssimos, tais como nacionalidade ou presença física no território do Estado, não eram satisfatórios, pois poderiam levar abstratamente à tributação de sujeitos que não recebem benefícios estatais, senão em uma mínima parte.⁶³⁹

Contudo, nessa quadra da história, a globalização, a financeirização e a digitalização da economia adicionam um elemento de maior complexidade ao fenômeno impositivo e à distribuição da legitimidade do poder de tributar. O contexto da economia internacional,

from Digitalisation – Economic Impact Assessment. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OECD Publishing, 2020. <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

⁶³⁷ CALCAGNO, Marco. La stabile organizzazione. In: SACCHETTO, Claudio (a cura di). *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*. Torino, Giappichelli, 2011, p. 126.

⁶³⁸ “Nel primo caso (*estraneità soggettiva*), l’elemento di collegamento o contatto con altro Stato è rappresentato dall’appartenenza (*e.g.* residenza, domicilio o cittadinanza) del soggetto passivo del tributo a una diversa comunità; nel secondo (c.d. *estraneità oggettiva*), il *liaison* con un’altra potestà impositiva ha riguardo alla fonte della ricchezza o, comunque, alla localizzazione del cespite che la produce (c.d. *locus rei sitae*)”. CORDEIRO GUERRA, Roberto. Le fattispecie con elementi di estraneità. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 35.

⁶³⁹ CORDEIRO GUERRA, Roberto. Le fattispecie con elementi di estraneità. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 44.

dominado pelas empresas multinacionais e pela mobilidade do capital, lança dúvidas sobre a adequação da escolha em favor da tributação baseada na residência⁶⁴⁰.

Considerando o acordo recentemente entabulado pelo G7-G20 para fins de instituição de um “imposto global”⁶⁴¹, o mundo estaria se encaminhando para a estruturação de um princípio de *lucro global*, em que as transnacionais serão vistas efetivamente como *empresas globais*? Nesse caso, como se configurará a subjetividade tributária (ativa e passiva)? Diante de tantas revoluções⁶⁴², qual o futuro do Fisco?

Considerando que “a parte mais sofisticada e afluyente da riqueza pode, de fato, migrar para fora do domínio territorial do Estado; a outra parte, mais pobre e menos móvel, permanece no território, cujo qual corre o risco de ser a única a suportar a carga da tributação progressiva”⁶⁴³, como a fiscalidade internacional vai reagir à concentração de renda e riqueza e à crise do Estado fiscal?

Esse fenômeno conduz a um *paradoxo*, muito bem pontuado por Van Parijs: o desenvolvimento do capitalismo em nível global torna uma redistribuição tributária da riqueza mais necessária do que nunca, ao mesmo tempo em que impede sua implementação⁶⁴⁴. Os próximos anos responderão se estava correta a tese de Christians, que sustentava aquilo que o BEPS conseguirá será “não mais do que reforçar o monopólio de um pequeno grupo de países ricos, que justamente criaram o problema da evasão fiscal, para começo de conversa”⁶⁴⁵.

Estamos atravessando um período histórico de institucionalização de três fenômenos, em nível nacional e internacional: a constituição financeira, o constitucionalismo financeiro e o poder financeiro. Só que, agora, a lógica financeira conservadora, estruturada sobre o princípio do equilíbrio orçamentário no qual se baseou a gestão da crise financeira, será comparada e contrastada com a lógica ativa emergente de acumulação de dívida pública e de gastos que emerge no contexto sociojurídico da Covid-19.

⁶⁴⁰ CORDEIRO GUERRA, Roberto. Le fattispecie con elementi di estraneità. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 45. Ver: SACCHETTO Claudio. L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione mondiale nel Paese di residenza. In *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2/2001, pp. 35-57.

⁶⁴¹ G7 Finance Ministers and Central Bank Governors. *Communiqué*. 5 June 2021, London, United Kingdom. <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>

⁶⁴² BELOV, Martin. Rule of law in space of flows. In: Belov, Martin (ed.). *Rule of law at the beginning of the twenty-first century*. The Hague: Eleven International Publishing, 2018, pp. 97-140.

⁶⁴³ CORDEIRO GUERRA, Roberto. Le fattispecie con elementi di estraneità. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 47.

⁶⁴⁴ VAN PARIJS, Philippe. Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée. In: *Archives de Philosophie du Droit*, vol. 46, 2002, pp. 329-348.

⁶⁴⁵ CHRISTIANS, Allison. BEPS and the New International Tax Order. *Brigham Young University Law Review*, Vol. 2016, issue 6, pp. 1603-1647, 2016.

Todas as essas questões impõem uma reflexão filosófica – aliás, devemos concordar com Gutmann quando afirma que a filosofia é o “agulhão do tributarista curioso”⁶⁴⁶. Certamente, os fenômenos descritos, as interrogações postas e os desafios apresentados colocam em crise parcela considerável das categorias conceituais do direito tributário (internacional). É neste contexto que se exalta a necessidade de construir uma filosofia de fiscalidade adequada a uma economia globalizada, um saber jurídico tributário adequado ao século XXI⁶⁴⁷.

A fiscalidade sempre foi um problema filosófico: ela sempre colocou em discussão desde questões relativas à justiça a questões de legitimidade democrática. Depois da globalização, todavia, à teoria da fiscalidade se acrescenta algumas complexidades ulteriores, ou seja: a) continua colocando em discussão a desigualdade produzida pelo mercado e induzida pelos Estados – mas, agora, em nível global, em uma economia financeira e especulativa, com altos índices de concentração de riqueza; b) procura tutelar a propriedade e a liberdade sem ameaçar ou distorcer a concorrência – mas, agora, em um cenário onde a produção de riqueza é desterritorializada, a produção jurídica é descentralizada e a concorrência é feita não apenas entre empresas, mas também entre países; e, finalmente, c) coloca em discussão a própria noção de democracia – num contexto onde as decisões não são tomadas através dos instrumentos clássicos da democracia representativa, mas especialmente por atores econômicos e relações transnacionais⁶⁴⁸.

A política se apresenta como o momento do particularismo dos interesses e dos projetos, inevitavelmente diferentes e conflitantes, que encontram pontos provisórios de

⁶⁴⁶ « La philosophie, comme on sait, est mise et remise en question. Elle est mise en forme et mise en réforme... un tabou du droit fiscal ! Elle est donc l'aiguillon du fiscaliste curieux ». [...] « Le principal défi d'une réflexion philosophique sur l'impôt nous paraît pourtant ailleurs. Il consiste à penser la justice dans un espace fiscal différent de celui délimité par les souverainetés nationales. En bref, une question : quelle justice fiscale dans un espace internationalisé, voire mondialisé ? » [...] « C'est pourtant la résistance de la fiscalité à la mise en ordre qui constitue, au fond, la meilleure invitation à la réflexion. Sans cesse, on s'indigne, on regimbe contre un droit dont les méandres portent le droit vers les rives honnies de l'injustice. Un jour, on accuse la taxe d'habitation d'être inégalement calculée et répartie entre un nombre trop faible de contribuables. Le lendemain, on s'insurge contre des dispositifs de lutte contre les délocalisations à l'étranger de contribuables aisés qui, sous couvert de justice fiscale, encouragent l'exode et alourdissent la charge de ceux qui restent. On dénonce, pêle-mêle, des exonérations injustifiées, des incohérences dans la politique législative, des incitations qui dissuadent et des dissuasions qui incitent... Devant ce tintamarre d'absurdités ressurgit un puissant besoin de justice. Et la justice appelle, pour ceux qui la cherchent, la philosophie ». GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, 2002, p. 7, 12 e 8).

⁶⁴⁷ VAN PARIJS, Philippe. Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée. In : *Archives de Philosophie du Droit*, vol. 46, 2002, pp. 329-348; GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127 ; GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt, in *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, 2002, pp. 7-13.

⁶⁴⁸ KÖCHE, Rafael. Fiscalità e globalizzazione: pensare il diritto tributario in un quadro filosofico-giuridico transnazionale? *Rivista L'Altro Diritto*, v. 3, 2019, pp. 41-54.

encontro e momentos de composição pactual, mas não podem ser regulados por uma norma (ética ou jurídica) de caráter universalista⁶⁴⁹. Seria possível, então, pensar a política com desconfiança em relação à *justiça* sem identificar a esfera da política com os interesses e as estratégias do *príncipe*? Não há dúvidas de que precisamos inventar novas metáforas para explicar estes tempos, novas narrativas que contam o direito e a política contemporânea.

Observando a *seleção* feita pelos sistemas políticos e, por conseguinte, refutando absolutamente qualquer forma de universalismo ético e jurídico, a novidade que podemos observar em termos de (uma insipiente) *justiça fiscal* internacional é a eclosão do orçamento público como um bem jurídico a ser tutelado. Ou seja, as discussões sobre justiça fiscal, que tradicionalmente diziam respeito à proteção dos indivíduos, especialmente desde o desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva e das técnicas de progressividade, gradualmente se tornaram um argumento para a defesa da sustentabilidade financeira do Estado⁶⁵⁰. Em outras palavras, a equidade (*fairness*) a ser afrontada não é aquela entre indivíduos, mas sim entre Estados⁶⁵¹.

Da mesma forma, a noção jurídica de *solidariedade* – “connotato essenziale della fiscalità”⁶⁵² – não atingiu uma *expectativa normativa* capaz de produzir uma *comunicação simbólica generalizada*⁶⁵³ em nível transnacional. Em outras palavras, a solidariedade, entendida como um elemento (*normativo*) que dá coesão política e social internamente através

⁶⁴⁹ COSTA, Pietro. Il realismo di Danilo Zolo, in *Jura Gentium - Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale*, 2016. Disponibile in: <<https://www.juragentium.org/topics/thil/costazolo.html>>. “In questa prospettiva, se analizziamo, senza pregiudizi e senza forzature ideologiche, la concreta dinamica degli attori sociali, ci accorgiamo che i principî e i simboli che avevano sorretto le concezioni sette-ottocentesche della democrazia sono destinati a cadere come aspirazioni illusorie o impossibili modelli normativi” (*Ibid.*).

⁶⁵⁰ Por todos: G20. *St Petersburg G20 Leaders' Declaration*. 6 September 2013. <http://en.g20russia.ru/load/782795034>.

⁶⁵¹ ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações*. Lisboa: Temas & Debates, 2014; SANTORO, Emilio. Una beffa alla sua miseria: precondizioni dell'effettività del diritto ad avere diritti, *Ragion Pratica*, 2014, pp. 435-454; ATKINSON, Anthony. *The Economics of Inequality*. Oxford: Clarendon Press, 1983; COHEN, Daniel. (1998) *Richesse du monde, pauvretés des nations*. 2 ed. Paris: Flammarion; SANTORO, Emilio. La povertà nell'era della globalizzazione: una genealogia dell'arte di ignorare i poveri. *Quaderni Fiorentini Per La Storia Del Pensiero Giuridico Moderno*, vol. 42, 2013, pp. 59-99. Essa reflexão é particularmente importante para o Brasil que ocupa o segundo lugar entre os países com os maiores percentuais de evasão fiscal em relação ao PIB, equivalente a 13,4% (TAX JUSTICE NETWORK. *The Cost of Tax Abuse: a brief paper on the cost of tax evasion worldwide*, 2011. <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>).

⁶⁵² DORIGO, Stefano. Fiscalità, mercato e solidarietà: la crisi economica globale ed il ruolo del diritto dell'Unione Europea. In: *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, Anno XXVII, Fasc. 6, Giuffrè, Milano, 2017, p. 1540. “Il tributo è, infatti, principalmente strumento di realizzazione dell'uguaglianza sostanziale: il suo fondamento solidaristico è proprio non solo del sistema italiano ma, in qualche modo, è caratteristica comune a molti Stati membri dell'Unione”. (*Ibid.*, p. 1552)

⁶⁵³ Cf. LUHMANN, Niklas. *Potere e complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il Saggiatore, 1979; LUHMANN, Niklas. *Struttura della società e semantica*. Trad. Maria Sinatra. Roma-Bari, Laterza, 1983; LUHMANN, Niklas. *La differenziazione del diritto*. Bologna, Il Mulino, 1990; LUHMANN, Niklas. *Sistemi Sociali*. Fondamenti di una teoria generale, trad. Alberto Febbrajo e Reinhard Schmidt. Bologna, Il Mulino, 1984.

da *generalização simbólica* típica do direito, não existe (ao menos, ainda) em nível global. Como justificar uma redistribuição da riqueza em nível global? Com base em quais critérios e fundamentos? Com que técnicas fiscais⁶⁵⁴?

Essas transformações trazem profundo impacto no Estado de Direito, “a forma mais desenvolvida da autonomia e da autoprogramação do sistema político”, segundo Zolo⁶⁵⁵. Os direitos fundamentais de liberdade acabam possuindo outra conotação: não são exatamente um instrumento de tutela da autonomia privada ou valores em defesa do cidadão, mas estruturas que garantiriam ao direito a elasticidade exigida pelo funcionamento de um sistema social altamente diferenciado.

O multidimensional e multinível processo sócio-político que estamos testemunhando, se não for democraticamente enquadrado e baseado no Estado de direito, poderá resultar na formação não de um constitucionalismo supranacional, mas um *pós-constitucionalismo* liderado por especialistas⁶⁵⁶. Não à toa Zolo sustenta que: “o processo de informatização da sociedade parece tornar improvável do ponto de vista evolutivo a conservação e a recuperação funcional dos mecanismos procedimentais da democracia e do Estado de direito”⁶⁵⁷.

4.3. Fiscalidade, ordem política transnacional e a necessidade de uma teoria da democracia pós-representativa

Conforme buscou-se demonstrar, a mobilidade do capital tem sido acompanhada de um deslocamento da carga tributária em direção a fatores menos móveis – especialmente, o trabalho. A globalização produziu efeitos macroeconômicos e jurídicos que levaram a uma subordinação parcial da política às exigências do mercado, ou aquilo que Ferrarese chama de *funcionalidade invertida* do Estado⁶⁵⁸. Os diversos processos de globalização estão

⁶⁵⁴ A essas questões Gutmann responde com uma bela provocação: « *Tout reste à faire. Dans un espace sans juges, sans législateur, il y a place pour les philosophes* ». GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt, in *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, 2002, p. 13.

⁶⁵⁵ ZOLO, Danilo. Note lessicali. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, p. 186.

⁶⁵⁶ BELOV, Martin. Introduction. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, p. 7.

⁶⁵⁷ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 132.

⁶⁵⁸ FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000, p. 14-25.

promovendo a privatização e a transnacionalização do direito, com a transferência de poderes e prerrogativas a atores não estatais, uma característica típica da esfera transnacional⁶⁵⁹.

Em termos de *governance*, a ausência de mandato democrático e de novas formas de *regulations* criadas pelos agentes que atuam na ordem transnacional impõem a necessidade de se repensar a legitimidade democrática nesse novo quadro global⁶⁶⁰. Em um mundo onde os países não mais gozam da liberdade de fazer suas próprias escolhas fiscais, qual seria a legitimidade democrática das decisões políticas?

Diante dessa interrogação, Gutmann sustenta que haveria uma estreita ligação entre globalização e alteração do consentimento democrático; segundo o jurista francês, as garantias formais de justiça, isto é, a existência de mecanismos que permitem à comunidade fazer suas escolhas éticas estariam fortemente minadas⁶⁶¹.

Embora a objeção de Gutmann tenha a virtude de colocar em discussão a dinâmica da política transnacional e os processos decisórios no âmbito da fiscalidade internacional, entendemos que a reflexão sobre a legitimidade democrática das políticas fiscais contemporâneas deva ser avaliada em um nível ainda mais profundo e transversal. A nosso ver, a problemática a ser enfrentada vai para além da denunciar a falta de “consenso democrático das decisões políticas” ou a corrosão da “autonomia decisória dos Estados”, dado que essa crítica parte do pressuposto de que a legitimidade das decisões políticas passaria essencialmente pelo mecanismo democrático-representativo – uma característica típica das teorias da democracia contemporâneas.

No entanto, a reflexão sobre as decisões políticas e os processos decisórios relativos à fiscalidade internacional exige um quadro teórico capaz de analisar as relações de poder em âmbito transnacional e, como tais, em diversos aspectos, são incompatíveis com o mecanismo

⁶⁵⁹ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Direito Público Transnacional: por uma compreensão sistêmica das esferas transnacionais de regulação jurídica. *Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica*, Vol. 19, n. 2, maio 2014. p. 400-429, doi:10.14210/nej.v19n2; TEUBNER, Gunther. *Constitutional fragments: Societal constitutionalism and globalization*. Oxford: Oxford University Press, 2012; TEUBNER, Gunther. Societal constitutionalism: alternatives to State-centred Constitutional Theory. In: JOERGES C.; SAND I.-J.; TEUBNER G. (eds.). *Constitutionalisation and Transnational Governance*. Oxford: Oxford University Press, 2004, pp. 3-28; WALKER, Neil. *Postnational Constitutionalism and Postnational Public Law: a tale of two neologisms*. University of Edinburgh School of Law Research Paper Series, Vol. 20, 2012, pp. 01-28.

⁶⁶⁰ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Direito Público Transnacional: por uma compreensão sistêmica das esferas transnacionais de regulação jurídica. *Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica*, Vol. 19, n. 2, maio 2014, pp. 400-429. Disponível em: doi:10.14210/nej.v19n2; TEUBNER, Gunther. *Constitutional fragments: Societal constitutionalism and globalization*. Oxford: Oxford University Press, 2012; TEUBNER, Gunther. Societal constitutionalism: alternatives to State-centred Constitutional Theory. In: JOERGES C.; SAND I.-J.; TEUBNER G. (eds.). *Constitutionalisation and Transnational Governance*. Oxford: Oxford University Press, 2004, p. 3-28; WALKER, Neil. *Postnational Constitutionalism and Postnational Public Law: a tale of two neologisms*. University of Edinburgh School of Law Research Paper Series, Vol. 20, 2012, p. 01-28.

⁶⁶¹ GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

democrático-representativo. Nesse contexto, a reflexão proposta aqui é a de pensar a necessidade/possibilidade uma teoria da democracia pós-representativa⁶⁶².

Na prática, a reflexão pode ser ainda mais radical: seria possível sustentar uma democracia transnacional? Ao final desse percurso, ainda seria possível chamar de democracia o sistema político que orienta as decisões em nível transnacional? Ou seja, a teoria política deve fazer frente a uma democracia pós-representativa ou, na verdade, nos aproximamos da necessidade de teorizar um regime político pós-democrático?

Nesse sentido, a proposta aqui é, de certa forma, enfrentar aquilo que Dahl chamava de “premissas ocultas” inerentes às teorias da democracia⁶⁶³. Ou seja, evidenciar certos aspectos dos estatutos teóricos dominantes relativos à democracia, que não são apenas ignorados, mas que, em diversas ocasiões, constituem seus pressupostos epistemológicos.

Quando se faz referência, aqui, à expressão “democracia”, está-se designando precisamente o regime político contemporâneo, baseado fundamentalmente em mecanismos de representação, e não à toda e qualquer experiência histórica designada como “democrática”. Trata-se de uma precisão semântica fundamental para a compreensão das críticas apresentadas nesta tese.

A hipótese, aqui, é de que as teorias da democracia que dispomos não oferecem ferramentas conceituais suficientemente complexas que permitam uma interpretação realista da relação entre as instituições políticas e a crescente complexidade das sociedades pós-industriais, derivada da especialização funcional. O impacto deste processo sobre os mecanismos de representação política mina os pressupostos da teoria democrática.

Nesse contexto, “é verdade inquestionável”, dirá Costa, “que, no curso do século XIX, iria se espalhar a ideia de uma ordem política que poderia ser considerada legítima somente na

⁶⁶² “Se consideriamo alcuni problemi che emergono entro i sistemi democratici occidentali, come, ad esempio, l’analisi dei meccanismi del potere ‘invisibile’, la giustificazione dell’obbligazione politica in un contesto di pluralismo dei valori e delle credenze morali, la crisi della funzione rappresentativa dei partiti, la governabilità delle società postindustriali, gli effetti politici di lungo periodo dell’esposizione ai *media*, ci rendiamo conto che sono problemi così complessi che non è possibile neppure tentare di impostarli in termini linguistici se si pretende di rispettare i canoni del neoempirismo” (ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 46-7).

⁶⁶³ “O que poderia ser vagamente chamado de teoria democrática – um termo sobre o qual terei algo mais a dizer em breve – depende de pressupostos e premissas que os defensores não críticos têm hesitado em explorar ou até mesmo em admitir abertamente. Essas premissas semiocultas, esses pressupostos inexplorados e antecedentes não reconhecidos formam uma teoria espectral, apenas vagamente percebida, que assombra eternamente os passos das teorias explícitas e públicas da democracia” (DAHL, Robert A. *A Democracia e seus críticos*. Trad. Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo : WMF, 2012, p. 4-8).

medida em que se baseasse no consenso dos seus cidadãos, na livre expressão das suas vontades, na sua participação (direta ou indireta) no poder”⁶⁶⁴.

Trata-se, *grosso modo*, daquilo que entendemos por “soberania popular” no âmbito do constitucionalismo contemporâneo, princípio fundamental em todas as Constituições vigentes: do parágrafo único, do art. 1º, da Constituição do Brasil, art. 1º da Constituição da Itália, art. 1º da Constituição Espanhola e art. 3º da Constituição Portuguesa ao art. 3º da Constituição da Rússia, art. 1º da Constituição do Japão, art. 5º da Constituição da Venezuela e art. 2º da Constituição da China, para ficarmos apenas nestes.

Conforme se verifica, trata-se, à toda evidência, de ordens políticas muito distintas entre si, mas que, respeitadas todas as suas peculiaridades, compartilham esta característica elementar, isto é, atribuem a titularidade do poder soberano ao “povo”. Além disso, outra característica as aproxima, qual seja, apesar de a “titularidade” do poder soberano pertencer ao povo, as cartas constitucionais preveem que o “exercício” do poder político se dará essencialmente por meio de instituições representativas (certamente, cada regime com suas peculiaridades).

Respeitadas as mais diversas formas de democracia representativa existentes atualmente, percebemos que em todas elas o mecanismo democrático-representativo cria uma *ficção* de que as decisões políticas tomadas no âmbito das instituições representativas correspondem, em última análise, à *soberania popular*.

Essa ficção é útil, segundo Zolo, não porque assegura a participação do povo no processo decisório, mas porque torna possível uma competição regulada entre líderes rivais, que visam angariar o voto eleitoral e influenciar os eleitores por meio de técnicas semelhantes às adotadas pelos especialistas em publicidade⁶⁶⁵.

Ou seja, a democracia contemporânea não é o regime político que permite aos cidadãos participar, direta ou indiretamente, na decisão de questões políticas e no controle da atividade dos governos; ela seria, segundo Schumpeter, simplesmente um método que envolve os cidadãos no processo formal de designar os sujeitos que, por sua vez, decidirão as questões políticas.

Em termos analíticos, a reformulação schumpeteriana do conceito de democracia implica dizer que, para qualificar um regime político como democrático, seria preciso olhar para os procedimentos de produção do governo, implementada através de uma competição,

⁶⁶⁴ COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, pp. 27-140, 2016, p. 134.

⁶⁶⁵ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 180-1.

que visa o voto popular. Neste sentido, uma competição só seria democrática se fosse “uma competição livre por um voto livre”⁶⁶⁶.

Segundo esta perspectiva, o método democrático seria mais adequado para as sociedades do Ocidente capitalista porque é o instrumento mais adequado para regular as relações de concorrência entre as elites políticas que aspiram ao comando devido a sua tendência de regular o *mercado político* segundo critérios análogos àqueles que regulam as relações entre empresários e consumidores dentro de um mercado de livre concorrência⁶⁶⁷.

Schumpeter faz uso de metáforas mercantis para a interpretação do método democrático. Ele busca aplicar às ciências sociopolíticas, incluindo a teoria democrática, modelos explicativos e preditivos deduzidos das ciências naturais através da mediação da economia matemática, que – nos casos mais extremos – são empregados na construção de teorias axiomatizadas que afirmam ser empiricamente verificáveis.

Esse tipo de abordagem procura estruturar uma espécie de teoria econômica da democracia, com referências às *public choices*, teorias da ação racional aplicada à política, aplicação política da teoria dos jogos e assim por diante. *games theory*, introduzindo na análise dos sistemas democráticos a suposição de *racionalidade* do ator social, característica típica da economia neoclássica⁶⁶⁸.

O ator político é compreendido, nesse contexto, como um *rational self-interested being*, que atuaria de acordo com o esquema do *homo oeconomicus*, maximizando a sua própria função a partir de critérios utilitaristas, isto é, operaria utilizando a quantidade mínima necessária de recursos (por definição, escassos) a fim de obter o melhor resultado possível em termos de renda, prestígio e poder. O seu esforço dirige-se a obter o maior volume de informações políticas úteis para calcular e decidir o investimento mais vantajoso dentro do mercado político. E a coleta de informações, assim como a participação no próprio processo eleitoral, representam para ele meros custos⁶⁶⁹.

⁶⁶⁶ SCHUMPETER, Joseph. Capitalismo, socialismo e democracia. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961, p. 323.

⁶⁶⁷ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 111-120. Nesta perspectiva, a democracia não se distingue do despotismo como um governo da maioria; ao contrário, é um governo de minorias que se opõe ao governo de uma (única) minoria (Dahl): “um sistema de ficção majoritária produzido e salvaguardado por um governo minoritário” (Sartori) (Ib., p. 115).

⁶⁶⁸ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 36. Ver também: PAPPALARDO Adriano. L’analisi economica della politica. In: PANEBIANCO, Angelo (a cura di). *L’analisi della politica: tradizioni di ricerca, modelli, teorie*. Bologna, Il Mulino, 1989, pp. 193-216.

⁶⁶⁹ “Il loro comportamento razionale è esplicitamente modellato secondo la logica dell’imprenditore economico che opera in regime di libera concorrenza: la massimizzazione del sostegno politico in termini di suffragi elettorali acquisiti o, nel caso delle burocrazie, l’espansione delle dimensioni e del budget degli uffici,

Como podemos ver, o que se entende por democracia hoje é fundamentalmente influenciado pela concepção schumpeteriana, que é estruturada em três axiomas conceituais do paradigma neoclássico:

1. Um regime democrático se distingue dos regimes não democráticos pela natureza pluralista e competitiva do procedimento (eleitoral) de acesso ao poder político;
2. A democracia não implica nem uma ampla participação dos cidadãos na tomada de decisões nem uma representação deles;
3. A democracia é um subproduto da competição eleitoral entre minorias, no sentido de que a restrição processual da competição implica um alto grau de liberdade de discussão e de imprensa e obriga os concorrentes, ao apresentarem suas propostas ao público, a levar em conta as orientações do *mercado político*⁶⁷⁰.

De acordo com a *concepção competitiva da democracia*, portanto, a verdadeira função do voto seria a aceitação de uma liderança, dado que a função parlamentar é adiada para uma especialização profissional. Assim, mesmo reconhecendo a importância de muitas de suas críticas, as atuais polêmicas em torno da chamada *crise de representatividade* demonstram certo desprendimento da realidade, uma vez que, de um lado, no plano fático, as instituições representativas nunca reproduziram, em escala reduzida, o conjunto de membros da sociedade, portanto, não há que se falar exatamente em *crise* atualmente; e, de outro, apesar da retórica política, no plano teórico, a pretensão do mecanismo democrático-representativo nunca foi a de desenvolver uma cartografia da sociedade, que representasse quantitativamente as diferentes expressões identitárias (gênero, raça, orientação sexual) e de classe social.

Portanto, do realismo político schumpeteriano, podemos extrair a atestação de que os procedimentos democráticos não são capazes de reduzir as desigualdades econômico-sociais dos cidadãos, permitindo uma atividade política mais incisiva, e que as funções representativas se inserem nos processos de divisão de trabalho e de diferenciação funcional, característicos das sociedades modernas. Tais elementos são fundamentais para a compreensão da ordem política contemporânea e que serão melhor aprofundados adiante.

Apesar de ter influenciado sobremaneira as teorias da democracia contemporânea, analisando o funcionamento das instituições representativas no seio das sociedades pós-industriais, verifica-se uma série de insuficiências da concepção schumpeteriana: de um lado, o sistema de partidos opera segundo regras incompatíveis com aquelas de uma livre

corrispondo alla massimizzazione del profitto". ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 37.

⁶⁷⁰ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p.115-6.

competição pluralística; de outro, grande parte do poder político é exercida dentro de circuitos “invisíveis”, fora de qualquer lógica de mercado; por fim, aduz Zolo, os cidadãos estão à mercê de forças incontroláveis, incapazes de volição política, apáticos e desinformados, mesmo que física e legalmente livres⁶⁷¹.

A concepção competitiva da democracia ignora, ainda, a importância dos efeitos cognitivos, afetivos e comportamentais que as comunicações de massa exercem nas sociedades pós-industriais avançadas, investidas pela revolução da tecnologia da informação. O realismo utilitarista das teorias econômicas da democracia basicamente substituiu as razões egoístas da ação política pelas razões egoístas do comportamento econômico, o que não dá conta da complexidade do fenômeno e do fenômeno da *complexidade*.

Segundo Zolo, “a infecundidade cognitiva das teorias econômicas da democracia deve-se a sua adesão a um princípio de parcimônia explicativa” que se opõe radicalmente às exigências do que ele denomina “epistemologia reflexiva”, a qual “nega a possibilidade de que fenômenos sociais complexos, como são tipicamente os fenômenos da política, possam ser reconduzidos a princípios simples ou leis gerais”⁶⁷².

Em resposta a essa tradição, Bobbio buscou estruturar uma definição mínima de democracia, baseada em cinco pressupostos fundamentais, ou seja, para que um regime seja considerado democrático, ele deve se caracterizar e garantir o seguinte:

1. eleições políticas com sufrágio igualitário e universal (ou pelo menos muito amplo), realizadas com periodicidade regular;
2. liberdade dos cidadãos de votar de acordo com sua própria opinião, formada da forma mais livre possível, ou seja, em uma competição livre entre grupos políticos organizados em competição entre si;
3. existência de alternativas reais que permitam aos eleitores escolher entre diferentes soluções políticas;
4. princípio da tomada de decisão por maioria nas deliberações das assembleias eletivas (ou tomada de decisão “concordada” para as democracias consociativas ou neocorporativas);

⁶⁷¹ ZOLO, Danilo. “Il paradosso Schumpeter”. In: *L'Unità*, 15 luglio 1992, p. 17.

⁶⁷² ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 39.

5. limitação do alcance da legitimidade da decisão da maioria, no sentido de que nenhuma decisão deve violar os direitos políticos das minorias e impedir que elas se tornem, em igualdade de condições, uma maioria⁶⁷³.

Conforme se verifica, o sistema democrático, em Bobbio, apesar de seu esforço em distingui-lo, coincide substancialmente com o Estado de direito – posição assumida expressamente por Ferrajoli⁶⁷⁴.

A realidade política, no entanto, apresenta vários paradoxos que contrastam com tais pressupostos – e Bobbio, certamente, não os ignora. Por “meio de uma desencantada e schumpeteriana análise da sociedade contemporânea”⁶⁷⁵, Bobbio denunciava a incompletude de uma democracia que prometeu, mas não realizou a soberania do povo, a igualdade de participação, o fortalecimento do poder decisional dos cidadãos, a transparência do poder.

Entre as “promessas não cumpridas da democracia”, há precisamente a ideia de soberania popular: os protagonistas da vida política em uma sociedade democrática não são indivíduos; ao indivíduo singular falta subjetividade política autônoma. Além disso, há um contraste entre a incompetência do cidadão e o desenvolvimento tecnológico e a especialização funcional: “aumentar a participação democrática em uma sociedade cada vez mais tecnocrática significa ampliar a competência para decidir a um número crescente de

⁶⁷³ BOBBIO, Norberto. “Crisi della democrazia e la lezione dei classici”. In: BOBBIO, N.; PONTARA, G.; VECA, S. *Crisi della democrazia e neocontrattualismo*. Roma: Editori Riuniti, 1984, pp. 9-33; BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e a lição dos clássicos*. Organizado por Michelangelo Bovero. Tradução de Daniela B. Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 426-7.

⁶⁷⁴ Sendo a democracia é “um conjunto de regras para a solução dos conflitos sem derramamento de sangue”, o *bom governo democrático* é aquele que respeita rigorosamente as regras, donde se conclui, “tranquilamente, que a democracia é o governo das leis por excelência”. (BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e a lição dos clássicos*. Organizado por Michelangelo Bovero. Tradução de Daniela B. Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 170-1). Trata-se de concepção não distante daquela professada por Ferrajoli: “1) Por eso designa no simplemente un ‘estado legal’ o ‘regulado por la ley’, sino un modelo de estado nacido con las modernas Constituciones y caracterizado: a) en el plano formal, por el principio de legalidad, en virtud del cual todo poder público – legislativo, judicial y administrativo – está subordinado a leyes generales y abstractas, que disciplinan sus formas de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a control de legitimidad por parte de jueces separados del mismo e independientes (el Tribunal Constitucional para las leyes, los jueces ordinarios para las sentencias, los tribunales administrativos para las decisiones de ese carácter); b) en el plano sustancial, por la funcionalización de todos los poderes del estado al servicio de la garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos, mediante la incorporación limitativa en su Constitución de los deberes públicos correspondientes, es decir, de las prohibiciones de lesionar los derechos de libertad y de las obligaciones de dar satisfacción a los derechos sociales, así como de los correlativos derechos de los ciudadanos de activar la tutela judicial... la primera de estas dos condiciones representa la fuente de legitimación formal de cada poder; la segunda, su fuente de legitimación sustancial”. (FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón*. Tradução de Perfecto A. Ibañez et al. Madrid: Trotta, 1995, p. 856-7).

⁶⁷⁵ COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, pp. 127-140, 2016.

incompetentes”. Finalmente, a democrazia não derrotou o “poder oligárquico” e o “poder invisível”⁶⁷⁶.

Tais contrastes evidenciariam, segundo Bobbio, uma adaptação natural dos princípios abstratos à realidade ou da inevitável contaminação da teoria quando é constrangida a submeter-se às exigências da prática, exceto quanto à uma, a sobrevivência do “poder invisível”⁶⁷⁷.

Nesse sentido, “o poder democrático se opõe ao segredo incontrollável dos *arcana imperii*” – especialmente nas áreas de invisibilidade do governo público da economia e da comunicação de massa. O uso das tecnologias eletrônicas potencializa a capacidade de coleta e tratamento de dados que até mesmo as instituições democráticas tendem a assumir a estrutura do *Panóptico* de Bentham: “da una parte un potere onniveggente e invisibile, dall'altra il pubblico dei cittadini non veggenti e visibile”⁶⁷⁸.

Olhando retrospectivamente para o edifício teórico de Bobbio com a realidade política contemporânea, de forma muito percuciente, Zolo argumenta que as “promessas da democracia” eram, na verdade, “promessas de marinheiros”, isto é, eram, desde o início,

⁶⁷⁶ Bobbio lista como promessas não cumpridas da democracia: “la sopravvivenza del potere invisibile, la permanenza delle oligarchie, la soppressione dei corpi intermedi, la rivincita della rappresentanza degl'interessi, la partecipazione, il cittadino non educato (o maleducato)”. (BOBBIO, Norberto. *Il futuro della democrazia*. Einaudi, Milano, 1984, p. XX-XXII).

⁶⁷⁷ “Si può definire la democrazia nei modi più diversi, ma non vi è definizione che possa fare a meno d'includere nei suoi connotati la visibilità o trasparenza del potere. [...] Che la permanenza delle oligarchie, o delle élites al potere, sia in contrasto con gl'ideali democratici è fuori discussione. [...] Mentre la presenza di un potere invisibile corrompe la democrazia, l'esistenza di gruppi di potere che si avvicendino mediante libere elezioni resta, almeno sino ad ora, l'unica forma in cui la democrazia ha trovato la sua concreta attuazione. Non altrimenti accade nei riguardi dei limiti che l'uso delle procedure proprie della democrazia ha incontrato nell'estensione verso centri di potere tradizionalmente autocratici, come l'impresa o l'apparato burocratico: si tratta, più che di un fallimento, di un mancato sviluppo. Per quel che riguarda la rappresentanza degl'interessi che sta erodendo a poco a poco il campo che avrebbe dovuto essere riservato esclusivamente alla rappresentanza politica, essa è né più né meno, anche per coloro che la respingono, una forma di democrazia alternativa, che ha il suo naturale terreno d'espansione in una società capitalistica in cui i soggetti dell'azione politica sono diventati sempre più i gruppi organizzati, e quindi è molto diversa da quella prevista dalla dottrina democratica che non era disposta a riconoscere alcun ente intermedio tra gl'individui singoli e la nazione nel suo complesso. Se di una crisi si può parlare a proposito dell'avanzata della rappresentanza degl'interessi e del conseguente fenomeno dell'estendersi di decisioni prese attraverso accordi tra le parti, questa non riguarda tanto la democrazia, quanto l'immagine dello stato sovrano posto al di sopra delle parti. Infine, più che una promessa non mantenuta, la mancata crescita dell'educazione alla cittadinanza, secondo cui il cittadino investito del potere di eleggere i propri governanti avrebbe scelto i più saggi, i più onesti, i più illuminati tra i suoi concittadini, si può considerare come l'effetto di un'illusione derivata da una concezione eccessivamente benevola dell'uomo come animale politico: l'uomo persegue il proprio interesse tanto nel mercato economico, quanto in quello politico”. (BOBBIO, Norberto. *Il futuro della democrazia*. Einaudi, Milano, 1984. p. XX-XXII).

⁶⁷⁸ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 128.

ilusões, esperanças mal respondidas. Ou seja, as promessas não cumpridas são, na verdade, promessas não *cumpríveis*⁶⁷⁹.

Analisando, assim, a dinâmica concreta dos atores sociais, é possível concluir que os princípios e os símbolos que haviam sustentado as concepções de democracia dos séculos XVIII e XIX estão destinados a cair como aspirações ilusórias ou modelos normativos impossíveis⁶⁸⁰.

Neste contexto, verifica-se a obsolescência dos paradigmas fundamentais da democracia, como a participação, a representação, o pluralismo competitivo. A ideia burguesa e liberal de que os sujeitos individuais são os elementos constitutivos e *atores políticos* eficazes de um regime democrático está seriamente ameaçada, assim como a convicção puritana da *autonomia do indivíduo*, entendida como soberana, racional e responsável⁶⁸¹.

Estamos passando por uma transformação do modelo do *Welfare State*, no qual se afirma um novo tipo de capitalismo e um novo modo de vida, muito diferente das fases anteriores do desenvolvimento social⁶⁸². E isso requer novos quadros referenciais tanto no plano sociológico quanto político.

Como Beck advertia nos anos 90: “para realizar o seu ‘interesse nacional’ o Estado da segunda modernidade deve agir simultaneamente em vários níveis, locais e transnacionais, e com instituições muito além dos seus confins”; concluindo que: “a democracia foi inventada há mais de mil anos em âmbito local. Depois, no curso da primeira modernidade, ela assumiu uma dimensão nacional. Agora e no futuro próximo a democracia deve ser reinventada em nível transnacional”⁶⁸³.

⁶⁷⁹ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 121-134.

⁶⁸⁰ “São essas crenças a vacilar sob os golpes de uma análise que se apresenta como realista, enquanto decidida a descer do céu dos princípios, a fim de compreender a mais terrena dinâmica do comando e da obediência. Nesta perspectiva, o *demos* como um centro unitário de vontade se dissolve, substituído por grupos restritos, por *élites* político-sociais comprometidas em assegurar uma posição de comando: não são ‘todos’, nem sequer os ‘muitos’, a decidir, mas os ‘poucos’, os membros das *élites*”. COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, 2016, p. 134.

⁶⁸¹ “Un approccio realistico al tema della democrazia dovrebbe riuscire a tenere distinto il fenomeno della differenziazione e autonomizzazione del sistema politico che in Europa ha caratterizzato l’ingresso nella modernità – il passaggio dai modelli organicistici e corporativi dello ‘stato di ceti’ al formalismo dello ‘stato rappresentativo’ – dall’enfasi illuministica con la quale le dottrine liberaldemocratiche e radicaldemocratiche hanno teorizzato questo processo”. ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 79.

⁶⁸² SANTORO Emilio. *Diritto e diritti: lo stato di diritto nell’era della globalizzazione*. Torino, G. Giappichelli Editore, 2008.

⁶⁸³ BECK Ulrich; ZOLO, Danilo. (diálogo tra). Pensare globale, *Reset*, 23/1999, p. 5; BECK Ulrich; ZOLO, Danilo. Una discussione sulla società globale del rischio. *Jura Gentium*, Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale, 2005. https://www.juragentium.org/topics/wlgo/it/beck.htm#*;

A abordagem relativa à teoria democrática aqui assumida segue a linha da *epistemologia reflexiva e realista* proposta por Zolo, fundamentada essencialmente na noção de *complexidade*, em Luhmann. A tese de Zolo é que a noção de *complexidade* permite uma análise realística das condições e do destino da democracia nas sociedades pós-industriais.

O termo “complexidade” faz referência à situação cognitiva do sujeito, entendido como indivíduo ou grupo social. Dadas certas condições, mais ou menos complexas serão as relações de um sujeito que age e projeta-se sobre o ambiente na tentativa de orientar-se (de ordenar, prever, projetar, manipular). E, assim, mais ou menos complexa será a relação entre o sujeito e o ambiente. Nesse sentido:

1. Uma situação ambiental é tanto mais complexa quanto mais elevado e amplo for o leque de escolhas e possibilidades e quanto mais elevado for o número de variáveis das quais um sujeito deve levar em consideração na tentativa de resolver problemas de conhecimento, adaptação ou projeção.
2. O ambiente é tanto mais complexo quanto mais elevada a interdependência das variáveis que se deve levar em consideração;
3. A instabilidade ou turbulência do ambiente, isto é, a tendência das suas variáveis mudarem no tempo segundo trajetórias rápidas e imprevisíveis aumenta a complexidade;
4. A relação de circularidade cognitiva em que está inserido o sujeito, que percebe o alto grau de complexidade do próprio ambiente, aumenta a complexidade.

Conforme se verifica, existe uma relação inversamente proporcional entre o nível de complexidade dos fenômenos sociais e a capacidade hermenêutica consentida pelos modelos de individualismo metodológico e de cálculo racional.

Nesse contexto, o sujeito percebe que não é capaz de descrever o ambiente em termos objetivos, de modo a neutralizar as distorções induzidas pela própria atividade cognitiva, e não é capaz de definir a si próprio prescindindo a complexidade e a turbulência ambientais que condicionam e modificam, no tempo, as suas próprias atividades cognitivas – encontrando-se diante de uma “complexidade epistemológica”.

Disso decorre a instância de uma “epistemologia reflexiva”, fundada no reconhecimento da recíproca implicação cognitiva entre sujeito (ou sistema) e ambiente, em condição de elevada complexidade – que, para descrevê-la, Zolo recorre à metáfora de Neurath sobre a condição dos cientistas pós-einsteinianos, isto é: somos como marinheiros que devem consertar o seu navio em mar aberto, sem poder trazê-lo à encosta e, portanto, devendo se apoiar sobre velhas estruturas, ameaçadas pelo mar revolto, enquanto consertam o navio. A

metáfora alude a uma situação cognitiva que veda a possibilidade de *certeza* ou de aproximação à *verdade*, dado que o sujeito está inserido no ambiente que ele se esforça para fazer objeto do próprio conhecimento⁶⁸⁴.

“Nesse sentido, o sujeito pode dar-se conta criticamente – reflexivamente – da situação de circularidade em que se encontra, mas não pode escapar do próprio horizonte histórico e social, se livrando dos pré-juízos da comunidade científica, da cultura e da civilização a qual pertence e que influenciam a sua autopercepção. Não pode se conhecer objetivamente; e não pode conhecer objetivamente sequer o ambiente, uma vez que ele altera o ambiente, projetando sobre ele os seus próprios pré-juízos, no mesmo momento em que interage com o ambiente para conhecê-lo (fazê-lo objeto de conhecimento)”.⁶⁸⁵

Para evitar uma completa paralisia cognitiva ou comunicativa, o sujeito acaba operando com o aparato conceitual fornecido pelo ambiente, aceitando, acrítica e irreflexivamente, ainda que de forma parcial, os pressupostos linguísticos e teóricos impostos pela “tradição folclórica” a que pertence.

“Una concezione epistemologica ‘riflessiva’ sostiene che il punto di partenza e il punto di arrivo di ogni processo conoscitivo sono, circolarmente, le proposizioni della comunicazione linguistica e non i dati o i fatti di una supposta oggettività ambientale, precedente ed esterna al linguaggio. La dimensione simbolica è precisamente l’ambito in cui i soggetti (individuali e collettivi) elaborano le strutture selettive che consentono loro di rappresentare l’ambiente, di adattarsi ad esso o di progettargli. Come strumento di riduzione della complessità ambientale il linguaggio non può dunque essere trasceso, poiché non è possibile, continuando ad usare strumenti linguistici, mettere a confronto il linguaggio con una supposta dimensione extra-linguistica dell’ambiente”⁶⁸⁶.

Feitas tais considerações, podemos chegar a algumas conclusões preliminares:

a) nas sociedades pós-industriais, caracterizadas por um elevado grau de divisão do trabalho e de diferenciação funcional, a complexidade social se manifesta como variedade e descontinuidade semântica das linguagens, dos conhecimentos, das técnicas e dos valores praticados no interior de cada subsistema e das suas ulteriores diferenciações. Cada subsistema tende a se especializar e a operar em base a códigos funcionais distintos e autônomos;

b) a tendência de autonomia dos códigos funcionais vem acompanhada de uma crescente interdependência entre os vários subsistemas. A morfologia das interdependências

⁶⁸⁴ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. 2. ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 17-21.

⁶⁸⁵ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. 2. ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 17-21.

⁶⁸⁶ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. 2. ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 28.

apresenta um andamento do tipo difuso e policêntrica, com uma característica tendência à superação das estruturas hierárquicas;

c) a diferenciação das experiências favorece a mobilidade social. Substitui-se uma sociedade centrada e orgânica, ancorada em princípios universais e imutáveis, pelo pluralismo dos espaços sociais, regulados por critérios contingentes e flexíveis;

d) do ponto de vista dos sujeitos (ou sistemas) individuais, maiores níveis de diferenciação produzem maior despersonalização e abstração das relações sociais. A multiplicidade das experiências possíveis e a fungibilidade das prestações produzem uma forma de sobrecarga seletiva num contexto de crescente insegurança e instabilidade. Aumentando o espectro de possibilidades de escolha urgente e arriscada, aumenta-se a exigência de o sujeito selecionar alternativas e reduzir a complexidade⁶⁸⁷.

Uma epistemologia reflexiva parte do pressuposto de que “o meu ponto de vista é conscientemente *context dependent*, relativista, gnoseologicamente cético e definitivamente prejudicado pelo ponto de vista cognitivo e valorativo”. Ou seja – como ocorre em outros âmbitos, mas acima de tudo – em política, não existe alguma forma de “linguagem observacional” que possa se distinguir da linguagem das teorias e estas últimas são sempre ligadas a ideologias, a filosofias, a *Weltanschauungen* historicamente e sociologicamente condicionadas⁶⁸⁸.

Dessa forma, para atribuir significado político ao comportamento humano e, por conseguinte, interpretá-los e compreendê-los, é necessário considerar as motivações políticas dos atores, suas referências simbólicas, suas ideologias, escopos declarados, latentes e dissimulados das ações ou escolhas políticas.

É por causa disso que se exclui a possibilidade de uma ciência empírica da política (e da democracia), repondo-se, no interior de uma *epistemologia reflexiva*, a exigência de uma pesquisa política de caráter eminentemente teórico ou filosófico, refutando-se, assim, a contraposição entre uma dimensão cognitiva, relativa aos “fatos”, e uma dimensão ético-avaliativa, relativa às preferências subjetivas e de prescrições morais⁶⁸⁹.

Quanto à expressão *realista*, sabe-se que se trata de um parâmetro não univocamente definido, podendo ser usado para registrar as características e a orientação de uma ou outra teoria político-social.

⁶⁸⁷ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. 2. ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 21-4.

⁶⁸⁸ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. 2. ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 46.

⁶⁸⁹ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. 2. ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 47-51.

Assim, dada a ambiguidade ou, pelo menos, a complexidade semântica do termo, quando Zolo se define realista, ele não declara tanto a adesão a uma tradição perfeitamente definida; antes disso, contribui para inventá-la: “promovendo inéditos curtos-circuitos entre áreas – como a filosofia política e a teoria das relações internacionais – vizinhas, mas distintas e esculpindo para si um caminho ‘dentro’ (e ‘entre’) delas em nome do realismo, que estava sendo definido *in itinere*”⁶⁹⁰.

O realismo de Zolo é o resultado de um longo processo que se coloca numa tradição pós-empirista com vistas a limpar o campo do realismo epistemológico característico do neopositivismo. Em razão disso, Costa acabará enquadrando-o na tradição do construtivismo, ao sustentar que: “poderíamos chamar construtivista uma epistemologia que rejeite a teoria da verdade como correspondência, que enxergue no conhecimento não um ‘reflexo’ da realidade, mas um processo de seleção e elaboração dos dados, e que insista no papel ativo e criativo do sujeito, sem por isso negligenciar as raízes e os condicionamentos histórico-sociais”⁶⁹¹.

Apesar de designada “realista”, uma das maiores preocupações dessa forma de epistemologia é se distanciar da tese que costuma orientar todo o arcabouço teórico realista, isto é, a tese do primado da força sobre a justiça. Portanto, em Zolo, a justiça não se identifica necessariamente com a força, com os interesses e estratégias do príncipe.

Isso não significa, de outra banda, que a política possa se sujeitar a prescrições de um modelo normativo subjacente. A política é um ambiente de experiência, um momento do particularismo dos interesses, inevitavelmente diferentes e conflitantes, que encontram provisórios pontos de encontro e momentos de composição pactual, mas não podem ser disciplinados por uma norma (ética ou jurídica) de configuração universalista.

Nessa perspectiva, realista é a “análise política que concentra as atenções nos interesses e nas aspirações que surgem em um determinado contexto e exclui o recurso a critérios normativos sobrepostos, na crença de que eles sejam a racionalização e universalização dos “pontos de vista” contingentes”⁶⁹².

Nesse plano, as doutrinas éticas não possuem qualquer fundamento ontológico ou específica racionalidade: elas são sistemas de crenças, mais ou menos institucionalizados, que fazem parte do complexo de hábitos, regras práticas e códigos simbólicos que indivíduos e

⁶⁹⁰ COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, 2016, p. 128.

⁶⁹¹ COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, 2016, p. 130.

⁶⁹² COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, 2016, p. 133.

grupos sociais colocam na base de sua vida social. Ou seja, elas são parte integrante do folclore transmitido, de geração em geração, pelas tradições culturais.

A sua *função geral* – não diferente da de qualquer outra estrutura social – é reduzir a complexidade do ambiente através da pré-seleção de alternativas decisórias, permitindo assim que os indivíduos façam escolhas mais coerentes e rápidas. A sua *função específica* é fornecer motivações padronizadas que preferiram certos comportamentos e excluam outros com base em um código particular, qual seja: qualificar toda ação humana possível como moralmente lícita, proibida ou devida⁶⁹³.

Essa conclusão descarta a possibilidade de qualquer forma de universalismo ético: “a ética kantiana – não diferente de qualquer outra moralidade universalista – é também uma ética sem fundamentos, não pode invocar qualquer ‘razão’, teórica ou prática, para ser obedecida”. Não seria, pois, o consenso moral que mantém os homens unidos nas sociedades políticas. Se haveria algo que os mantém unidos é a necessidade de segurança, medo e carências, na linha que argumentava Hume⁶⁹⁴.

Rawls, comprometido em superar o *intuicionismo kantiano*, na prática, demonstra uma “perfeita coincidência com a posição de Kant”⁶⁹⁵, dado que considera a ética kantiana superior à ética de Bentham; deduz que o contratualismo seja superior ao utilitarismo, sem oferecer respostas consistentes às críticas realistas e históricas contra o contratualismo, existentes, ao menos, nos últimos dois séculos, de Hume a Hegel, Marx, Weber e Schumpeter. No lugar da *fictio* argumentativa de um *estado de natureza* e de um *acordo originário*, coloca a *fictio* argumentativa da *original position* e do *veil of ignorance*, que o próprio Rawls declara

⁶⁹³ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 52-3. “Un sistema etico non ha dunque altro titolo per essere obbedito che non sia la decisione, più o meno libera e consapevole, di un soggetto individuale di conformare la propria condotta a certe regole generali. Detto in termini leggermente diversi, i sistemi etici – come del resto quelli giuridici e politici – mancano di una ‘norma fondamentale’ che li renda intrinsecamente obbligatori. E questo vale sia per le morali derivate da cosmologie mitiche o religiose sia, e in qualche modo a maggior ragione, per i moderni sistemi di etica formalistica, giustificati sulla base di un’intuizione della coscienza morale. Otto Neurath osservava polemicamente che l’etica è sorta nell’antichità, assieme al diritto penale, come teoria del peccato e cioè come dottrina dei divieti divini. Un imperativo ‘categorico’ non era perciò per lui che un residuo teologico: era la legge di Dio separata dal suo soggetto e costruita come legge in sé: una costruzione logicamente arbitraria, come se si parlasse di un ‘vicino in sé, senza vicini’”. ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 53).

⁶⁹⁴ “Anche il più rigoroso sostenitore moderno del carattere imperativo della morale non sa fare di meglio, per giustificare l’autorità, che appellarsi alla natura ‘intuitiva’ delle prescrizioni categoriche. In Kant la stessa qualità morale della persona è del resto assunta come un postulato della ragione pratica, alla pari dell’esistenza di Dio e dell’immortalità dell’anima”. (ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 53).

⁶⁹⁵ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 54.

ser uma interpretação procedimental da concepção kantiana da autonomia do imperativo categórico⁶⁹⁶.

Interessante notar que *A Theory of Justice* não deixa de ser uma recomendação a instituições representativas, enquanto um dos problemas mais graves que surgem nos países democráticos ocidentais é justamente a crise do paradigma de representação. A obra é “uma apologia à sociedade cooperativa, bem ordenada, informada por princípios éticos simples, claros e universais, quando o problema central no âmbito das sociedades pós-industriais é o da queda dos padrões de racionalidade da ação política, da contingência e pluralidade de valores e filiações sociais”⁶⁹⁷.

Isso não significa que a doutrina neocontratualista seja politicamente irrelevante. Ao introduzir na consciência moral dos cidadãos a obrigação política democrática, fornece uma série de razões e condições para o exercício do poder democrático: “assim como qualquer outra legitimação mitológica, religiosa e moral de um determinado arranjo potestativo, ela deve ser considerada como um desempenho interno do sistema político”, isto é, não deixa de ser “uma tentativa, ainda que de duvidosa eficácia, de absorção simbólica das frustrações e neutralização do dissenso por meio de um reforço emocional do código político democrático”⁶⁹⁸.

Diante do exposto, podemos concluir que uma teoria da complexidade social pode fornecer uma importante contribuição para uma concepção realística da política, uma concepção alternativa tanto ao falso realismo das teorias econômicas ou empíricas da política quanto das suas concepções moralistas, sem, com isso, recair no argumento de Trasímaco, para quem a política não é governada por princípios de justiça mas pelos interesses do mais forte – como ocorre nas *teorias elitistas da democracia*, em que a justiça coincide com aquilo que beneficia quem detém o poder na cidade, seja um príncipe ou uma oligarquia; como se a política fosse reduzida a questões de pura força, de ameaça, de prevaricação e de engano.

Apresentado dessa forma, o argumento de Trasímaco exprime apenas em parte e em modo reduzido aquilo que constitui o núcleo do realismo político clássico. O que o caracteriza e o torna atual, mesmo para as sociedades modernas, não é a ideia simplista de uma contraposição a soma zero entre os interesses dos governantes e governados, mas, antes, a

⁶⁹⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo, Martins Fontes, 2002. pp. 23-139; RAWLS, John. *Lectures on History of Moral Philosophy*. Cambridge, Harvard University Press, 2000, p. 181-212.

⁶⁹⁷ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 56.

⁶⁹⁸ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 57-8

oposição entre o caráter universalista da ideia de justiça e o particularismo dos interesses em jogo na arena política⁶⁹⁹.

Ou seja, segundo o realismo clássico, da escola epicuriana a Maquiavel e os teóricos da *Razão de Estado*, a política é o lugar da *prudência*, não da *justiça*. A *justiça* impõe a obrigação de respeitar a todos e de prover o bem comum, dando a cada um o que lhe é devido de acordo com um princípio de igualdade entre os homens. A *prudência*, ao invés disso, sugere àqueles que exercem o poder de se comportar de forma hábil e sábia, a fim de conservar e possivelmente aumentar o seu poder, a sua riqueza e o seu prestígio, do seu grupo ou da sua cidade. Nesse contexto, um homem poderoso conserva e aumenta seu poder se comportando prudentemente⁷⁰⁰.

Uma teoria realística da democracia é sempre desafiada pelo pessimismo antropológico tradicional das teorias realistas – “uma opção metafísica que atravessa a inteira parábola do realismo político”, de Agostinho a Carl Schmitt, presente inclusive em Maquiavel de *O Príncipe*”⁷⁰¹.

Na clássica obra do fiorentino, a política é o campo em que a maldade potencial dos homens, sua astúcia, ambiguidade, agressividade e sede de poder é dramaticamente expressa. Dizia Maquiavel que geralmente os homens são ingratos, volúveis, dissimulados, medrosos e gananciosos: “enquanto você os faz bem, eles são todos seus, eles lhe oferecem sangue, propriedade, vida e crianças”, mas isso apenas “quando a necessidade está longe”; “quando a necessidade se aproxima, eles se revoltam”⁷⁰². Contra o otimismo antropológico dos moralistas clássicos e dos humanistas, de Seneca a Pontano, a política “efetual” revela o egoísmo natural do animal humano maquiavélico.

O realismo em Zolo, de outro lado, encontra seu fundamento no próprio processo de diferenciação funcional e o conseqüente aumento da complexidade social. A moral e a política exprimem-se em dimensões de experiência diferenciadas. Em outras palavras, entre os *locais da moralidade* e o *espaço da política* há uma descontinuidade semântica crescente.

⁶⁹⁹ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 58-9

⁷⁰⁰ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 58-9. “Anche Habermas, del resto, nella scia di Hannah Arendt, sostiene l’implicita dimensione etica della comunicazione politica: chi presenta argomenti politici si pone automaticamente entro la dimensione trascendentale della ragione pratica”. (Ib.)

⁷⁰¹ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 60-1

⁷⁰² “Perchè degli uomini si può dire questo generalmente, che sieno ingrati, volubili, simulatori, fuggitori de’ pericoli, cupidi di guadagno; e mentre fai loro bene sono tutti tuoi, ti offeriscono il sangue, la roba, la vita, ed i figliuoli, come di sopra dissi, quando il bisogno è discosto; ma, quando ti si appressa, si rivoltano”. MACHIAVELLI, Niccolò. *Il Principe*. A cura di Neil Novello. Siena, Barra, 2007, p. 80-5.

O pressuposto antropológico exigido como base da teoria expressa-se no caráter histórico – logo, não “natural” ou ontológico – das faculdades humanas, juntamente com o reconhecimento da *alta plasticidade dos sujeitos humanos*⁷⁰³.

Por plasticidade, entenda-se a variedade e indeterminação das pulsões e, portanto, dos comportamentos do *homo sapiens*, sua falta de especialização instintiva e sua “abertura ao mundo”, na linha que trata Gehlen⁷⁰⁴. Esta característica permite aos sujeitos humanos reduzir a complexidade do ambiente através de “atividades simbólicas e manipuladoras muito livres, não ligadas deterministicamente a uma referência à situação imediata”⁷⁰⁵.

Assim sendo, pode-se chegar à conclusão de que “os critérios da decisão política são incompatíveis com os critérios de uma ética pública”, uma vez que “o particularismo da política é incompatível com princípios éticos universalistas, como a obrigação de não mentir, ou a obrigação de não matar, para não mencionar a consideração teleológica da dignidade de cada pessoa”. A decisão política é caracterizada por uma insuprimível falta de imparcialidade e universalidade: “um dos aspectos mais evidentes do poder político é precisamente a sua infundabilidade do ponto de vista moral”⁷⁰⁶.

Diante do exposto, qual seria, então, a função do poder político nas sociedades diferenciadas e complexas? A função específica do sistema político é regular seletivamente a distribuição dos riscos sociais, e assim reduzir o *medo*, através da atribuição agonística do valor da segurança. Entenda-se *medo* enquanto reação subjetiva diante da variedade não controlável de possibilidades presentes em um ambiente complexo, conforme detalhado no início deste Capítulo.

Nessa perspectiva, os dois critérios do código político são: o princípio de diferenciação interno/externo e a relação assimétrica de poder/subordinação. O agir político inclui essencialmente funções e comportamentos de tipo adaptativo, destinados a aliviar a

⁷⁰³ “Esse possono estendersi, coprendo una gamma di alternative molto ampia, dai comportamenti adattivi, rituali, non rischiosi, orientati al rischio e all’innovazione. E può essere qui individuata, come vedremo, la radice biologica della tensione fra la ricerca di sicurezza e il bisogno di libertà nell’esperienza politica dell’*homo sapiens*, poiché la mancanza di specializzazione istintuale può essere interpretata come ragione profonda sia della sua particolare paura che del suo particolare coraggio nella esplorazione libera e rischiosa”. ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 61-2.

⁷⁰⁴ GEHLEN, Arnold. *L’Uomo*. La sua natura e il suo posto nel mondo. Milano, Mimesis, 2010, p. 129.

⁷⁰⁵ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 61-2. “Esse possono estendersi, coprendo una gamma di alternative molto ampia, dai comportamenti adattivi, rituali, non rischiosi, orientati al rischio e all’innovazione. E può essere qui individuata, come vedremo, la radice biologica della tensione fra la ricerca di sicurezza e il bisogno di libertà nell’esperienza politica dell’*homo sapiens*, poiché la mancanza di specializzazione istintuale può essere interpretata come ragione profonda sia della sua particolare paura che del suo particolare coraggio nella esplorazione libera e rischiosa” (p. 62).

⁷⁰⁶ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996. p. 62-8.

insegurança coletiva e baseados em uma lógica de aversão ao risco. Neste sentido, a política tem uma vocação intrinsecamente ordenadora e estabilizadora.

O sistema político opera, então, como uma estrutura normativa de pré-seleção de possibilidades, reduzindo o conjunto de eventos possíveis a um campo mais restrito de alternativas, reforçando sua probabilidade e tornando-os objeto de expectativa social. Ou seja, com base nas decisões políticas (vinculantes *erga omnes*), alguns eventos passam a ser socialmente mais prováveis; outros projetam-se num horizonte muito distante ou totalmente removidos.

Assim, o sistema político produz *confiança*, pois dá condições aos atores sociais de operarem em bases de *expectativas estáveis de comportamento* conforme as regras coletivas⁷⁰⁷, ao mesmo tempo em que exclui das expectativas coletivas aquela parte dos riscos e frustrações consideradas funcionalmente menos relevantes, renegando à capacidade dos singulares neutralizar esses riscos e frustrações.

Em termos ilustrativos, podemos dizer que os sistemas políticos modernos tendem a reduzir notavelmente as chances de um cidadão ser vítima de homicídio voluntário, por exemplo, ao passo que confia à capacidade de absorção individual a frustração decorrente da ruptura de uma relação amorosa, de amizade ou de trabalho. Nesta perspectiva, a *regulação seletiva dos riscos sociais*, ou seja, a determinação de quais riscos devem ser politicamente tutelados e absorvidos pela estrutura de poder, é a variável fundamental do sistema político.

Em função de uma *consideração quantitativa* dessa variável, podemos desenhar de um Estado mínimo a um Estado interventista – até um Estado totalitário. Em função de uma *consideração qualitativa* dessa variável, um Estado pode ser qualificado como laico ou confessional, liberal ou socialista, constitucional ou despótico etc.

Em linha de princípio, os grupos detentores de maiores recursos estarão interessados em níveis mais elevados de proteção política desses recursos, enquanto grupos mais vulneráveis invocarão a intervenção tutelar do sistema político para proteger não a propriedade, mas o acesso a tais recursos e, em razão disso, se sentirão menos expostos do que os primeiros aos riscos de uma mudança social: “o grupo social inclui sujeitos e comportamentos compatíveis com sua própria estabilidade e promove, através do que Shattschneider chamou de ‘a mobilização do preconceito’, a definição coletiva de sujeitos

⁷⁰⁷ LUHMANN, Niklas. *Confianza*. México: Anthropos, 2005, p. 14-5.

estranhos e comportamentos desviantes que consideram contrários à sua própria sobrevivência”⁷⁰⁸.

Ao definir a agenda política, o código político opera, pois, numa dialética de inclusão-exclusão em relação às demandas de segurança e oferta de proteção, designando sujeitos ou grupos contra os quais se exige e se oferece prestações políticas de redução do *medo*, com uma valência exclusiva e discriminante. Ou seja, a *regulação seletiva de riscos*, mesmo antes de operar sobre interesses e comportamentos, opera sobre os processos cognitivos de formação da vontade e preferências.

Conforme se verifica, uma epistemologia reflexiva mostra-se incompatível com os paradigmas teórico-políticos sobre os quais se fundam algumas das mais dignas concepções da democracia em vigor atualmente no Ocidente, ao mesmo tempo em que oferece importantes premissas para uma concepção realística da democracia, fundada numa versão não metafísica do realismo político.

Em outras palavras, mostram-se inócuas as tentativas de introduzir modelos científicos “rigorosos” no estudo dos fenômenos políticos – em particular, dos sistemas democráticos: “a complexidade simbólica dos fenômenos políticos – em que os atores são produtores e intérpretes de sistemas simbólicos – exclui a pertinência de explicações políticas ‘simples’, de tipo linear, causal ou estatística”⁷⁰⁹. A partir de uma epistemologia reflexiva, a tese do cognitivismo ético, na qual se baseia a tradição europeia do moralismo político, apresenta-se como uma verdadeira “falácia deontológica”⁷¹⁰.

A sociedade pós-industrial contemporânea é caracterizada pelo aumento da variedade e descontinuidade semântica das experiências, pelo aumento das interdependências funcionais e pela crescente contingência e abstração simbólica do ambiente. O ser humano, em sua relação com o *ambiente*, sente-se exposto ao *risco* e à imprevisibilidade, de modo que se torna necessário demandar ao grupo social que intervenha com decisões que reduzam a *complexidade*, contenham os *riscos*, controlem o *medo*.

No plano da fiscalidade internacional, esse fenômeno ganha novos contornos, diante do *déficit* de capacidade reguladora do aparato normativo do Estado de direito. A lei,

⁷⁰⁸ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996. p. p. 66. “Meccanismi di selezione che precedono il processo di decisione politica ritualizzato e costituiscono una sorta di faccia invisibile e incontrollabile del potere: una ‘struttura di pregiudizio’ che predetermina l’attribuzione dei rischi e della sicurezza sociale attraverso una tacita definizione preventiva di ciò che può essere sottoposto a decisione politica”. (id., p. 66-7).

⁷⁰⁹ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. 2. ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 47

⁷¹⁰ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 50

categoria central do Estado de direito, não é (mais) capaz de expressar uma vontade normativa precisa e de aplicá-la no nível da execução administrativa concreta: o instrumento jurídico como tal parece inidôneo, devido a suas características formais de escassa flexibilidade e reduzida capacidade de adaptação e autocorreção, para regular com precisão e tempestividade a crescente variedade e variabilidade dos casos que emergem de uma sociedade complexa.

Além disso, a política fiscal internacional eviencina um sério risco evolutivo da democracia nas sociedades pós-industriais, a chamada *neutralização do consenso*, isto é, as expressões de consenso (e de dissenso) nas sociedades pós-industriais tendem a se reduzir a forma de uma “adesão sem fundamento nos resultados da decisão política” e o sistema político acaba dispondo de um “tão elevado potencial de autolegitimação que pode prescindir de qualquer *input* de valores ou interesses gerais”. Nesses termos, seria lícito duvidar não apenas do caráter democrático, mas também oligárquico-liberal dos regimes que governam estas sociedades⁷¹¹.

Esse processo de *neutralização do consenso* fica bastante evidente no desenvolvimento de normas internacionais de política fiscal global. A despeito da louvável pretensão e tentativa de se criar uma *ordem tributária internacional inclusiva*, a arquitetura do sistema tributário internacional não dá conta das disparidades existentes entre as Nações, a fim de evitar aquilo que Christians chamava de “o impacto mais provável” das normas multilaterais estabelecidas, isto é, “a consolidação do monopólio de um pequeno número de países ricos sobre os processos decisórios de políticas que criaram o problema da evasão fiscal, para começar”⁷¹².

Além disso, não dá conta da influência política dos grupos privados e atores não-estatais, num ambiente de crise orçamentária do Estado, que deve fazer frente a uma série de despesas públicas com cada vez menos receita, num contexto de crescente concentração de renda e riqueza e conseqüente aumento da desigualdade. Os recentes instrumentos multilaterais dão indicativos de que a política fiscal internacional deve responder às finanças públicas.

A dimensão normativa da governança global não é, pois, apenas resultado de esforços racionais, centralizados e harmonizados para o estabelecimento de um sistema institucional não-contraditório para a gestão pública dos processos de importância social. A governança global possui diferentes abordagens, desde esforços sistemáticos para estabelecer e

⁷¹¹ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 167.

⁷¹² CHRISTIANS, Allison. BEPS and the New International Tax Order. *Brigham Young University Law Review*, Vol. 2016, issue 6, pp. 1603-1647, 2016.

restabelecer a autoridade pública hierárquica ou em rede em diferentes domínios territoriais e substanciais, até formas negociadas e indutivas de autoridade fundamentado na lógica do mercado e na linguagem de interesses, dificultado, muitas vezes, a identificação da fronteira entre público e privado⁷¹³.

Isso exige respostas teóricas às mudanças estruturais e funcionais das categorias conceituais típicas da teoria jurídica, política e constitucional – como poder, autoridade, identidade, Estado, sociedade, território, povo, nação, comunidade, soberania, democracia, direitos, jurisdição etc.⁷¹⁴. As teorias existentes não são suficientes para mapear a atual multiplicação de atores não estatais e formas transfronteiriças de cooperação e conflito⁷¹⁵.

Contudo, à diferença do quanto sustenta a Sassen, a “transformação estrutural do capitalismo como fenômeno de desprendimento do território” não parece caminhar em direção à “sua emancipação da substancialidade econômica e política”⁷¹⁶, mas, sim, provoca reações sistêmicas dos Estados visando a sua autoconservação e, com isso, a conservação do próprio capitalismo. Ou seja, o início deste século é marcado pela reafirmação da soberania dos Estados, por meio de políticas multilaterais.

Em abril de 2009, os líderes do G20 declararam o “fim da era do segredo bancário”⁷¹⁷. Naquela ocasião, emitiram a *Declaration on Strengthening the Financial System*⁷¹⁸, em que concordaram em tomar medidas contra países não-cooperantes, especialmente os chamados *paraísos fiscais*, além de implementar sanções para proteger as finanças públicas e os

⁷¹³ BELOV, Martin. Can We Still Drive the State Machine the ‘Old School’ Way? Structural and Functional Deficits of the Modern State. In: BURAZIN, Luka; GARDASEVIC, Dortfe; SARDO, Alessio (eds.). *Law and State: Classical Paradigms and Novel Proposals*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 5. Bern: Peter Lang AG, 2015, pp. 153-169; BELOV, Martin. Separation of Powers reconsidered: a Proposal for a New Theoretical Model at the Beginning of the 21st Century. In: GEISTER, Antonia; HEIN, Michael; HUMMET, Siri (eds.). *Law, Politics, and the Constitution: New Perspectives from Legal and Political Theory*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 4. Bern: Peter Lang AG, 2014, pp. 47-60.

⁷¹⁴ BELOV, Martion. ‘Globalisation, Crisis of Territoriality and their Effects on the Constitutional Principles’. In: BELOV, Martin (ed.). *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Frankfurt am Main, Peter Lang, 2016, pp. 53-83.

⁷¹⁵ SASSEN, Saskia. *Territory, authority, rights: from medieval to global assemblages*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2006, p. 346

⁷¹⁶ SASSEN, Saskia. The Savage Sorting: Emergent Predatory Logics. In: Belov, Martin. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, pp. 23-52.

⁷¹⁷ G20. *London Summit – Leaders’ Statement*. 2 April 2009. https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf

⁷¹⁸ G20. *Declaration on strengthening the financial system – London Summit*. 2 April 2009. https://www.fsb.org/wp-content/uploads/london_summit_declaration_on_str_financial_system.pdf.

sistemas financeiros. A OCDE publicou, na mesma data, uma lista de países avaliados pelo *Global Forum against the international standard for exchange of tax information*⁷¹⁹.

Os Líderes do G20, “empenhados em trabalhar cooperativamente”⁷²⁰, listaram formalmente os principais desafios econômicos globais a serem enfrentados e medidas contrastantes. Entre tais medidas, dedicou-se especial atenção ao combate à erosão da base tributária, transferência artificial de lucros e evasão fiscal e à promoção da transparência fiscal e da troca automática de informações⁷²¹.

A evasão e a elisão fiscais transfronteiriços, as práticas tributárias prejudiciais (*harmful practices*) e o planejamento tributário agressivo (*aggressive tax planning*) são compreendidos, de um lado, como um problema de interesse internacional⁷²² e, como tal, só poderia ser enfrentado “cooperativamente”⁷²³; de outro, como um problema que atinge diretamente às finanças públicas, capaz de produzir uma “quebra da confiança do povo na equidade do sistema fiscal”⁷²⁴, contexto em que foi elaborado o Plano de Ação do BEPS⁷²⁵.

Essa conclusão deriva da premissa hipotética de que, se o Plano de Ação falhar em desenvolver soluções eficazes tempestivamente, alguns países poderão levar a cabo ações unilaterais para proteger a sua base tributária, resultando numa “incerteza evitável” (*avoidable uncertainty*) e numa “dupla tributação não resolvida” (*unrelieved double taxation*), razão pela qual apelou-se ao *multilateralismo* como a “melhor forma de solução” – na linha sustentada pelos líderes do G20 no *Summit* imediatamente anterior ao da apresentação pública do Projeto

⁷¹⁹ OECD. *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard*. Progress made as at 2 April 2009. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42497950.pdf>.

⁷²⁰ G20. *The G20 Los Cabos Summit Leaders' Declaration*. Los Cabos Summit. June 19, 2012. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>.

⁷²¹ G20. *The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration*. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

⁷²² OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. Paris, Éditions OCDE, 1998. doi:10.1787/9789264162945-en. Nesse sentido, ainda em termos de antecedentes históricos, veja-se: os *working drafts* do Manual de *Transfer Pricing* das Nações Unidas: UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. E/C.18/2012/CRP.1. Geneva: UN, 2012; UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Secretariat's Working Draft – May 211. Geneva: UN, 2011; UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. E/C.18/2010/CRP.4. Geneva: UN, 2010; bem como os trabalhos da OCDE: OECD. *Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*. Revised Discussion. Paris, OECD Publishing, 2012. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf>; OECD. *Interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment) of the OECD model tax convention*. Public discussion draft. Paris, OECD Publishing, 2011.

⁷²³ OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, by the Forum on Tax Administration*. Paris, Éditions OCDE, 2013. doi: 10.1787/9789264200852-en.

⁷²⁴ G20. *The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration*. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

⁷²⁵ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS, OECD Publishing, Paris, 2013.

BEPS, dado que o multilateralismo é considerado, “ainda”, “o melhor ativo para resolver as dificuldades da economia global”⁷²⁶.

No âmbito da *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, mais de 135 países estão *colaborando* para colocar fim às estratégias de elisão fiscal que exploram lacunas e incompatibilidades nas regras fiscais para evitar o pagamento de impostos, indicando que, em certo aspecto, “à luz da interconexão da economia mundial, o G20 levou a um novo paradigma de cooperação multilateral que é necessário para enfrentar eficazmente os desafios atuais e futuros”⁷²⁷.

Como destaca o Plano de Ações do BEPS, o projeto marca um momento significativo de “mudança na história da cooperação internacional em matéria tributária” face ao que chama de “ameaça que paira sobre o quadro consensual”. Empregando, assim, o que chama de “uma metodologia adequada”, o projeto envolve os membros do G20 e a Organização das Nações Unidas (ONU), buscando sua expansão global em uma ação coordenada, pois a perda de arrecadação dos tributos, num ambiente em que o quadro consensual fosse substituído por padrões internacionais concorrentes e medidas unilaterais, poderia levar “a uma anarquia fiscal generalizada marcada pelo regresso massivo da dupla tributação”⁷²⁸.

Nesse contexto, é possível identificar a valorização da multiplicidade de centros de poder e o refuto a qualquer hipótese cosmopolita de *reductio ad unum* da ordem internacional. A política é o lugar onde os interesses e os projetos necessariamente particularistas confrontam-se e se compõem segundo uma dinâmica própria.

Tal dinâmica não é determinada pela aplicação de critérios normativos (éticos ou jurídicos), que operam como “racionalizações indevidas de aspirações contingentes”; tampouco visam favorecer a ordem ou mesmo tornar possível uma ordem “justa”. Portanto, a lição dos teóricos realistas das relações internacionais é útil, “na medida em que demonstra a

⁷²⁶ “Despite the challenges we all face domestically, we have agreed that multilateralism is of even greater importance in the current climate and remains our best asset to resolve the global economy's difficulties”. (G20. *The G20 Los Cabos Summit Leaders' Declaration*. Los Cabos Summit. June 19, 2012. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>).

⁷²⁷ G20. *The G20 Los Cabos Summit Leaders' Declaration*. Los Cabos Summit. June 19, 2012. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>. « La globalisation rend dès lors plus nécessaire que jamais une coordination politique entre États qui l'estiment possible, ce qui signifie un renforcement des instruments internationaux contraignants de lutte contre la concurrence fiscale déloyale ». (GUTMANN, Daniel. *Globalisation et justice fiscale. L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127).

⁷²⁸ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. pp. 9-11.

capacidade de pensar a ordem política, mesmo no cenário internacional, como convivência (frágil, local, espontânea) dos múltiplos”⁷²⁹.

De certa forma, o realismo coincide com a valorização da insuperável multiplicidade de Estados, povos e culturas. O seu antônimo é uma perspectiva que assume como objetivo a criação de uma ordem global, capaz de agregar os diferentes centros de poder.

Quaisquer que sejam as manifestações da instância globalista, elas incorrem no erro de querer impor às dinâmicas políticas concretas uma regulamentação forçosa e extrínseca que não leva em conta a sua irreduzível complexidade. O globalismo jurídico é, em suma, “vítima de uma imagem verticista e piramidal da ordem, que, em vez disso, sob uma perspectiva realista, deve ser representada como uma estrutura normativa policêntrica, como uma teia de aranha ou uma série de teias dispostas de modo fractal, compatível com processos difusos de interação estratégica e de negociação multilateral.

Uma filosofia realista da ordem internacional é caracterizada, portanto, por certo antinormativismo, pela denúncia dos interesses particularistas subjacentes à retórica dos “princípios”, pela rejeição ao cosmopolitismo – uma rejeição que percorre toda a análise histórica e teórica do *Nomos da Terra*⁷³⁰. Mesmo após importantes críticas, Schmitt continua a sustentar a soberania dos Estados nacionais.

A lição que podemos retirar do quadro normativo da fiscalidade internacional é, em essência, a confirmação de que a ordem internacional é caracterizada por *um regionalismo policêntrico e multipolar*, pautada pelo fortalecimento de negociação multilateral entre os Estados⁷³¹.

A concorrência entre os sistemas fiscais é colocada no interior desse ambiente e as respostas da política fiscal internacional, com conotação global, confirmam a tese de Zolo. A expressa adoção ao multilateralismo como forma de resolução de problemas oriundos da globalização, financeirização e digitalização da economia não derivam da aplicação de critérios normativos como a *solidariedade* entre Estados.

Os cidadãos não possuem qualquer participação significativa no processo de elaboração e implementação das políticas fiscais em nível global. Certas corporações possuem

⁷²⁹ COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, 2016, p. 138.

⁷³⁰ SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003.

⁷³¹ ZOLO, Danilo. La profezia della guerra globale. In: PIETROPAOLI Stefano (a cura di). *Carl Schmitt: il concetto discriminatorio di guerra*. Roma-Bari, Laterza, 2008, p. V-XXXI; ZOLO, Danilo. *I signori della pace: Una critica del globalismo giuridico*. Roma, Carocci, 1998. p. 121; COSTA, Pietro. O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, 2016, p. 139.

maior influência política que a maioria dos países. A crescente vulnerabilidade das sociedades informáticas parece exigir formas mais drásticas e sorrateiras de redução da complexidade social, até o limite extremo da persuasão subliminar promovida pelos meios de comunicação de massa. Essas sociedades parecem alcançar o máximo de integração social não recorrendo à imposição de ideologias totalitárias ou à coerção direta, mas através da desestruturação da esfera pública e da privatização-dispersão dos sujeitos políticos.

Diante do exposto, seria possível sustentar uma democracia transnacional? Analisando as instituições representativas no âmbito das sociedades pós-industriais, cujo sistema de partidos opera segundo regras incompatíveis com aquelas de uma livre competição pluralística, cujo poder político é exercido em larga escala por poderes invisíveis e cujos cidadãos são incapazes de volição política, ainda que jurídica e fisicamente livres, é difícil localizar a diferença entre um *elitismo democrático* e um *elitismo tout court*, entre a democracia e o seu contrário⁷³².

Nesse contexto, alguém poderia se interrogar por que preferir esse tipo de democracia às suas variantes abertamente não democráticas, mas certamente mais eficientes e reassurantes. Exatamente em razão dessa aporia do realismo político schumpeteriano que emerge a exigência de uma reconstrução da teoria da democracia, uma teoria da democracia para além da ideia de representação⁷³³, que compreenda o sistema político como estrutura social que realiza a função essencial de redução do *medo*, a partir da regulação seletiva dos riscos sociais.

A filosofia política contemporânea inevitavelmente deve enfrentar a relação entre a prestação de segurança, fornecida pelas instituições potestativas, e a crescente diferenciação das sociedades modernas que tende a opor-se à suposta função protetiva do sistema político, contestando cada pretensa universalidade e reivindicando direitos individuais de liberdade⁷³⁴.

Os regimes atualmente chamados “democráticos” são muito mais sistemas autocráticos diferenciados e limitados. Em tais regimes, ocorreu um equilíbrio relativamente novo (moderno) entre instâncias opostas de segurança e de complexidade/liberdade. A estrutura oligárquica do poder é garantida pelo pluralismo dos “governos privados” e esse

⁷³² ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 120.

⁷³³ KÖCHE, Rafael. *Taxation beyond representation: politica fiscale internazionale e l'esigenza di una teoria della democrazia post-rappresentativa*. In: *Jura Gentium. Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale*, edizione speciale “Pensare il diritto e la politica con Danilo Zolo” (no prelo, 2021).

⁷³⁴ “Cade quel modelo organicistico e consensualistico di comunità politica che è stato poi vanamente e drammaticamente riproposto in Europa prima dal Romanticismo e poi dal comunismo e che oggi è oggetto delle innocue nostalgie accademiche dei *communitarians* nordamericani” (ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 209).

pluralismo é funcionalmente ligado à multiplicidade dos âmbitos sociais diferenciados e autonomizados. A democracia liberal não é, pois, um subproduto da competição entre os partidos, mas da diferenciação entre o sistema político e o sistema econômico.

Os termos tradicionalmente empregados pela teoria política (como soberania popular, participação, representação, opinião pública, consenso, igualdade) não correspondem ao funcionamento efetivo do sistema. Aliás, o processo de ulterior diferenciação e complexificação em curso na sociedade pós-industrial possui um caráter politicamente ambíguo e de aumento dos riscos.

O equilíbrio moderno (típico das formas oligárquico-liberais do Estado de direito) entre proteção política e complexidade social, entre segurança e liberdade, entre administração e direitos subjetivos – aquilo que Bobbio chamava de “conteúdo mínimo” da democracia – está prestes a ser perturbado e as oligarquias liberais arriscam se tornar oligarquias “iliberais”, por meio de uma série de mudanças funcionais imperceptíveis, produzidas dentro de estruturas políticas sem alternativas.

4.4. Fiscalidade, capitalismo pós-industrial e concentração de riqueza

Entre as mudanças paradigmáticas, vimos que a política fiscal, tradicionalmente expressão da soberania estatal, não pode ser pensada de forma dissociada das interconexões e interdependências que caracterizam o mundo globalizado. A fiscalidade sofre hoje os efeitos da transnacionalização do direito, com a privatização e descentralização da produção jurídica, com especial destaque à influência do poder corporativo, dos agentes financeiros e sujeitos transnacionais.

Essa transformação coloca em discussão a legitimidade das decisões tomadas em nível transnacional, dado que a *planificação política* (Luhmann) é estruturada a partir de mecanismos distintos da democracia representativa. Nesse contexto, a fiscalidade internacional contemporânea exige uma teoria da democracia pós-representativa.

No plano jurídico, mostra-se necessária a teorização da fase atual do constitucionalismo, um constitucionalismo transnacional e financeiro, cujo núcleo é o orçamento público. Não faltam exemplos em que a jurisdição constitucional dá respostas fundamentadas sobretudo com vistas à proteção das finanças públicas. O Estado, cada vez mais funcional ao mercado, deve fazer frente à erosão da base tributária, especialmente em relação ao capital financeiro e especulativo, de alta mobilidade, tendo compensado tais

“perdas” nos últimos anos com o aumento da tributação sobre o trabalho, sobre a produção e sobre o consumo.

Ou seja, há um descompasso entre o atual modo de produção econômica e as respostas políticas do Estado Fiscal, em nível interno, que procura responder aos desafios do capitalismo pós-industrial com técnicas e políticas típicas do capitalismo industrial⁷³⁵. Nos países em desenvolvimento, esse fenômeno é contrastado, ainda, por um processo de *desindustrialização prematura*. A industrialização foi o roteiro para o desenvolvimento das grandes economias no século passado. Com o desenvolvimento tecnológico, está mudando o panorama dos países emergentes, cujos *picos industriais* não são comparáveis àqueles que experimentaram os países europeus e os tigres asiáticos.

No âmbito do desenvolvimento tecnológico, a digitalização da economia reduziu diversos vínculos territoriais entre os fatores reais de produção e o Estado, exigindo a conformação de novas categorias de direito tributário (como *presença digital significativa*) para poder legitimar o exercício do poder de tributar. O Projeto BEPS e o “imposto mínimo mundial” são reações sistêmica (contramedidas) a tais fenômenos, embora não respondam à integralidade de interrogações suscitadas nesta tese. Certamente, serão necessários novos compromissos em direito tributário internacional.

O Estado é desafiado por novas espacialidades, mas também por novas formas de trabalho (como a *subordinação por algoritmo*), pela subocupação, pela desocupação e pela informalização do trabalho, pela *brasilinização do mundo* (Beck). A fragilização dos vínculos trabalhistas e de seguridade social desafia o Estado Fiscal, que deve fazer frente a uma quantidade sempre maior de pessoas vulneráveis com uma quantidade sempre menor de recursos públicos para investir.

Esse conjunto de fatores não deixa de nos fazer recordar do *trilema político fundamental da economia mundial* ou *Trilema de Rodrik*, que sustentava que: “a democracia, a soberania nacional e a integração econômica global são reciprocamente incompatíveis”. Segundo Rodrik, seria possível ter, no máximo, simultaneamente, duas das três hipóteses⁷³⁶.

⁷³⁵ “O regime de comércio internacional que temos agora, expresso nas regras da Organização Mundial do Comércio e de outros acordos, não é deste mundo. Ele foi projetado para um mundo de carros, aço e têxteis; não para um mundo de dados, software e inteligência artificial. Já sob forte pressão devido à ascensão da China e à reação contra a hiperglobalização, é totalmente inadequado enfrentar os três principais desafios que estas novas tecnologias representam”. RODRIK, Dani. A rutura iminente na tecnologia global. *Project Syndicate*, Sep 8, 2020. <https://www.project-syndicate.org/commentary/making-global-trade-rules-fit-for-technology-by-dani-rodrik-2020-09/portuguese>. Acesso em 06 jul. 2021.

⁷³⁶ RODRIK, Dani. *The Globalization Paradox: Democracy and the Future of the World Economy*. W.W. Norton & Company Ltd. 2011, p. 200. O autor então analisa as três possíveis combinações entre elas: Como gerimos a tensão entre democracia nacional e mercados globais? Temos três opções: podemos restringir a democracia com o intuito de minimizar os custos das transações internacionais, menosprezando as

Esse paradoxo se torna ainda mais evidente quando analisamos a concentração de riqueza e o aumento das desigualdades.

A crescente desigualdade produzida pela concentração de renda e riqueza é um dos principais temas da pauta mundial, resultando numa eclosão de manifestações políticas e trabalhos acadêmicos sobre as consequências políticas da desigualdade⁷³⁷. Para os jovens *indignados* e para os manifestantes de todo o mundo, “o capitalismo não consegue cumprir as suas promessas, gerando até o que não prometeu”⁷³⁸. De certa forma, emerge, na sociedade, a ideia de que há mecanismos políticos e socioeconômicos que produzem a desigualdade⁷³⁹.

Embora o tema da desigualdade esteja entre aqueles mais discutidos atualmente, não se pode afirmar que ela seja exatamente uma novidade. A concentração de poder econômico e político foi, de várias maneiras, mais extrema nas sociedades pré-capitalistas. Desde o nascimento da economia política clássica, a questão da distribuição da riqueza já estava no centro de todas as análises⁷⁴⁰; tanto é assim que, em 1776, Smith dizia: “a violência e a

repercussões econômicas e sociais que a economia global ocasionalmente produz; podemos limitar a globalização na esperança de construir uma legitimidade democrática a nível nacional; ou podemos globalizar a democracia à custa da soberania nacional. Isto dá-nos um leque de opções para reconstruir a economia mundial

⁷³⁷ Nesse contexto, Piketty vai dizer que a questão da desigualdade e da redistribuição está no coração do conflito político; Sen dirá que a necessidade de um exame crítico dos preconceitos e atitudes político-econômicas tradicionais nunca foi tão grande; Zarka sustentará que não podemos mais aceitar as desigualdades cada vez mais gritantes; Stiglitz afirmará que o nosso sistema político-econômico não só é ineficiente e instável, mas *fundamentalmente injusto*. Essa é uma pequena ilustração de uma nova percepção que vem sendo forjada em nível mundial. (Cf. PIKETTY, Thomas. *L'économie des inégalités*. 6. ed. Paris: La Découverte, 2008. p. 3; e PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXI^e siècle*. Paris: Seuil, 2013. p. 18 e 38; SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 150; ZARKA, Yves Charles. *L'inappropriabilité de la Terre*: principe d'une refondation philosophique. Paris: Armand Colin, 2013. p. 5; STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand, 2014. p. 43). Ver também: KRUGMAN, Paul. We Are the 99.9%. *The New York Times*. The Opinion Pages. New York, 24 nov 2011. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2011/11/25/opinion/we-are-the-99-9.html>>. Acesso em: 21 nov. 2014; COHEN, Daniel. *Richesse du monde, pauvretés des nations*. 2 ed. Paris: Flammarion, 1998; DOUZINAS, Costas. Greek protests show democracy in action. *The Guardian*. London, 7 February 2011. Disponível em: <<http://www.theguardian.com/commentisfree/2011/feb/07/greece-protest-democracy-government>>. Acesso em: 21 nov. 2014; SPANISH youth rally in Madrid echoes Egypt protests. *BBC News*. London, 18 mai. 2011. Disponível em: <<http://www.bbc.co.uk/news/world-europe-13437819>>. Acesso em: 21 nov. 2014; MOVIMIENTO 15-M: los ciudadanos exigen reconstruir la política. *El País*. Madrid, 17 mai. 2011. Disponível em: <http://politica.elpais.com/politica/2011/05/16/actualidad/1305578500_751064.html>. Acesso em: 21 nov. 2014; OCCUPY protests around the world: full list visualized. *The Guardian*, London, 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.theguardian.com/news/datablog/2011/oct/17/occupy-protests-world-list-map>>. Acesso em: 21 nov. 2014.

⁷³⁸ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand, 2014. p. 43.

⁷³⁹ KÖCHE, Rafael. *Direito da alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: LiberArs, 2017, p. 72; PIKETTY, Thomas. *L'économie des inégalités*. 6. ed. Paris: La Découverte, 2008. p. 4. Em certo sentido, ela seria consequência da lógica do capitalismo, segundo Zarka (ZARKA, Yves Charles. *L'inappropriabilité de la Terre*: principe d'une refondation philosophique. Paris: Armand Colin, 2013. p. 72).

⁷⁴⁰ PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXI^e siècle*. Paris: Seuil, 2013. p. 19.

injustiça dos dirigentes da humanidade é um mal antigo para o qual, temo, a natureza dos negócios humanos só muito dificilmente encontrará um remédio”⁷⁴¹.

Interessante notar que praticamente todos os debates contemporâneos de filosofia política, moral e econômica enfrentam, em alguma medida, o tema da igualdade⁷⁴². Esse traço comum, presente em todas as correntes teóricas, envolve a necessidade de demonstrar uma igual consideração de todos os interessados, ao ponto de sustentar, nesse contexto, que a igualdade seria imperativa.

Na prática, o “imperativo da igualdade” só se coloca porque não somos iguais. A pluralidade ou diversidade, todavia, não diminui a autoridade da igualdade; paradoxalmente, ela é a sua fonte originária⁷⁴³. Entretanto, a desigualdade colocada no centro dos debates políticos e acadêmicos não é exatamente a desigualdade entendida enquanto *diferença*, *diversidade* ou *desigualdade natural*; ela se aproxima muito mais do que Rousseau chamava de *desigualdade de instituição*, desigualdade moral ou política⁷⁴⁴. Ou seja, dá ênfase ao fosso existente entre as *capacidades de agir* de diferentes agentes humanos cujo aumento ou redução se dá por meio de instituições políticas, arquitetadas de modo a potencializar ou minimizar as diferenças “naturalmente” existentes.

Metodologicamente, quem decide avaliar a desigualdade, enfrenta ao menos dois grandes desafios: a heterogeneidade fundamental do ser humano e a multiplicidade de variáveis de avaliação da igualdade. A mensuração da desigualdade depende da escolha das variáveis sobre as quais a análise se concentrará ao comparar pessoas diferentes (*variáveis focais*). Além disso, deve levar em consideração a multiplicidade de faces de uma mesma variável (*pluralidade interna*), isto é, mesmo consideradas uniformes, determinadas variáveis apresentam uma ampla pluralidade interna, tal como ocorre com critérios de renda real ou de felicidade, por exemplo⁷⁴⁵.

⁷⁴¹ SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Vol. I. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987. p. 816.

⁷⁴² Exatamente por isso, Sen dirá que todas são *igualitaristas*: “todos são ‘igualitaristas em um ponto crucial – eles defendem fortemente a igualdade de algo que todas as pessoas devem ter, e que é absolutamente vital em sua abordagem particular’”. SEN, Amartya. *Repenser l’inégalité*. Trad. Paul Chemla. Paris: Seuil, 2000. p. 10. (tradução nossa).

⁷⁴³ Há uma interessante parábola sufi, que pode sintetizar metaforicamente esse aspecto: uma vez, um mestre sufi estava meditando, quando, de repente, chega um grupo de crianças com um saco de balas. Havia 14 balas para 12 crianças e elas pedem que o mestre as ajude a reparti-las da maneira *mais justa possível*. O mestre diz que vai ajudá-las, mas antes pergunta se as crianças querem que ele as divida como Deus o faria ou como o Homem faria. Em coro, todas dizem: “como Deus”. E o mestre então começa: “cinco para você, duas para você, nenhuma para esse, uma para aquele...”.

⁷⁴⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012. p. 43.

⁷⁴⁵ SEN, Amartya. *Repenser l’inégalité*. Trad. Paul Chemla. Paris: Seuil, 2000. p. 19.

O enfrentamento dessas questões metodológicas é fundamental porque aqui reside boa parte da falibilidade das teses sobre a desigualdade. A tese central de Sen é que, para avaliar o bem-estar, os objetos de valor se expressam em *fonctionnements* e *capabilities* e o fato de haver variantes sociais particulares não impede que possamos considerar certas privações graves, ainda que isso não implique que as capacidades sejam de igual valor entre si ou que tenham o mesmo peso na avaliação de bem-estar de uma pessoa particular. Nesse sentido, há de se reconhecer a *incompletude* da metodologia, pois toda seleção particular de objetos de valor indica uma *ordem parcial de dominância*, considerados a partir de uma base informacional comprometida com a verdade⁷⁴⁶.

Feitas essas considerações preliminares e reconhecendo que a desigualdade é um conceito amplo e bastante *opaco*, é possível dizer que a desigualdade se expressa sempre em *relação*, isto é, pressupõe uma assimetria entre agentes, evidenciando certa privação ou redução das capacidades de agir⁷⁴⁷. No âmbito das teorias de avaliação das desigualdades, uma das principais vertentes é a da estimação da pobreza. Nesse contexto, a pobreza não é compreendida simplesmente como baixa renda, mas como a privação de uma satisfação mínima das capacidades elementares. Embora seja importante distinguir conceitualmente a noção de pobreza como *inadequação de capacidade* da noção de pobreza como *baixo nível de renda*, elas estão intrinsecamente relacionadas, dado que a renda é um dos mais importantes meios de se obter *capacidades* – o principal deles provavelmente⁷⁴⁸.

Assim, ao dizer que a pobreza corresponde à privação da satisfação mínima das capacidades elementares, não se ignora que a *insuficiência de renda* é o principal fator ligado à privação das capacidades, não podendo jamais ser ignorada. Entretanto, a ampliação conceitual inaugurada pela noção de *capacidades* se aproxima muito daquilo que Smith chamou de *bens de primeira necessidade*⁷⁴⁹ e, pela sua melhor abrangência, se torna mais adequada ao propósito de compreensão da miséria.

⁷⁴⁶ SEN, Amartya. *Repenser l'inégalité*. Trad. Paul Chemla. Paris: Seuil, 2000. p. 127. A *capabilidade* representa as “diverses combinaisons de fonctionnements (états et action) que la personne peut accomplir. La capacité est par conséquent, un ensemble de vecteurs de fonctionnements, qui indique qu'un individu est libre de mener tel ou tel type de vie”. (SEN, Amartya. *Repenser l'inégalité*. Trad. Paul Chemla. Paris: Seuil, 2000. p. 76).

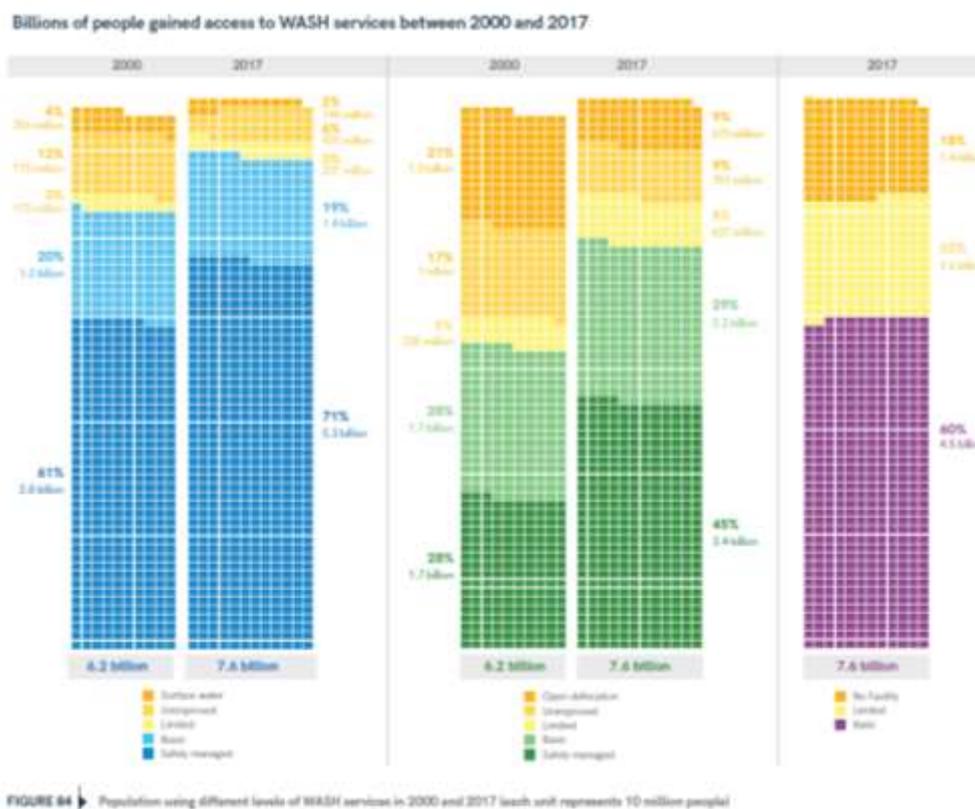
⁷⁴⁷ KÖCHE, Rafael. *Direito da alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: LiberArs, 2017, p. 113.

⁷⁴⁸ “Uma renda inadequada é, com efeito, uma forte condição predisponente de uma vida pobre” (SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 120). Como *critério de desvantagem*, a privação das capacidades é mais importante do que o baixo nível de renda, pois a renda é apenas instrumentalmente importante e seu valor derivado depende exclusivamente de muitas circunstâncias sociais e econômicas (Id. p. 175).

⁷⁴⁹ “Artigos de necessidade são, no meu entender, não só os bens indispensavelmente necessários para o sustento da vida, mas tudo o que os costumes do país consideram indecente uma pessoa respeitável, mesmo a mais

Analisando dados da Fundo Internacional de Emergência das Nações Unidas para a Infância (UNICEF) e Organização Mundial da Saúde (OMS), verifica-se que praticamente uma em cada três pessoas em todo o mundo não tem acesso direto à água tratada. Cerca 40% dos habitantes do globo (3 bilhões) não possuem instalações básicas para lavar as mãos . Em 2017, cerca de 2 bilhões de pessoas ainda não têm instalações de saneamento básico, como banheiros ou latrinas. Destes, 673 milhões ainda defecam ao ar livre, em sarjetas, atrás de arbustos ou em cursos de água abertos⁷⁵⁰, conforme demonstra o quadro a seguir:

Cobertura sanitária e de água tratada (2000-2017)



UNICEF and WHO. *Progress on household drinking water, sanitation and hygiene, 2000-2017* (2019), p. 7-9.

humilde, não possuir. Uma camisa de linho, por exemplo, não é, rigorosamente falando, uma necessidade da vida. Os gregos e os romanos, suponho, viviam confortavelmente mesmo sem ter linho. Porém, nos tempos presentes, na maior parte da Europa um trabalhador diarista respeitável sentiria vergonha de aparecer em público sem uma camisa de linho, supondo-se que não a ter denota o desonroso grau de pobreza ao qual, presume-se, ninguém pode sucumbir sem má conduta extrema. O costume, da mesma maneira, tornou os sapatos de couro uma necessidade da vida na Inglaterra. A mais pobre das pessoas respeitáveis de qualquer dos sexos se envergonharia de aparecer em público sem eles”. (SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Vol. II. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987. p. 380-2).

⁷⁵⁰ United Nations Children’s Fund (UNICEF) and World Health Organization (WHO). *Progress on household drinking water, sanitation and hygiene, 2000-2017*. Special focus on inequalities. New York: UNICEF and WHO, 2019. p. 6-138.

A falta de saneamento está ligada à transmissão de doenças como cólera, diarreia, disenteria, hepatite A, febre tifoide e poliomielite e agrava a baixa estatura. Estima-se que o saneamento inadequado cause 432.000 mortes por diarreia anualmente e é um fator importante em várias doenças tropicais negligenciadas, incluindo vermes intestinais, esquistossomose e tracoma. Isso significa que um quarto de toda a população mundial ainda vive exposta a um conjunto amplo de doenças que poderiam ser prevenidas com alguns simples implementos na área de saúde pública⁷⁵¹.

Há exatamente dez anos, uma Resolução da Organização das Nações Unidas (ONU), assinada em 28 de julho de 2010, declarou o acesso à água limpa e segura e ao saneamento básico como direitos humanos fundamentais⁷⁵². Mesmo assim, todos os dias, mais de 800 crianças morrem de doenças como diarreia e outras infecções causadas por falta de saneamento e água contaminada⁷⁵³. Cerca de 1,8 bilhão de pessoas dependem de instalações de saúde onde falta água⁷⁵⁴.

Não ignoro os avanços no setor. Em 2017, 90% da população mundial (6,8 bilhões de pessoas) acessavam serviços básicos de água potável, subindo de 82% (5 bilhões de pessoas) em 2000. Entre 2000 e 2017, a cobertura urbana aumentou ligeiramente de 95% para 97%, enquanto a cobertura rural aumentou de 69% para 81%. Entretanto, 786 milhões continuam sem acesso à água tratada. São pessoas que conseguem sobreviver a partir de nascentes ou poços desprotegidos contra a contaminação externa (em particular, de matéria fecal), caminhando quilômetros com baldes nas mãos ou pequenos tanques na cabeça, bebendo águas superficiais (rios, lagos, lagoas), com o apoio de caminhões-tanque ou com (doações de) água engarrafada. Destaca-se: na metodologia aplicada no relatório em objeto, as pessoas que possuem a coleta da água da chuva como fonte de água potável não estão contabilizadas nesse estrato. Em 2017, 90% das pessoas sem acesso aos serviços básicos de água tratada vivem em três regiões: África Sub-Sahariana (400 milhões), África Oriental e do Sudeste Asiático (161

⁷⁵¹ Interessante comparar tais dados com o Relatório de 2008, que analisava a cobertura de saneamento básico, desde os anos 90. Na época em que publicado o relatório quase um terço da população rural, ou seja, mais de um bilhão de pessoas, defecava a céu aberto (e desses, 83% viviam em apenas 13 países, entre eles o Brasil. WORLD HEALTH ORGANIZATION AND UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND. Joint Monitoring Programme for Water Supply and Sanitation (JMP). *Progress on Drinking Water and Sanitation: Special Focus on Sanitation*. New York/Geneva: UNICEF/WHO, 2008. Disponível em: <http://www.who.int/water_sanitation_health/monitoring/jmp2008.pdf>. Acesso em: 21 out. 2011. p. 5-20.

⁷⁵² UNITED NATIONS. *Resolution adopted by the General Assembly on 28 July 2010: The human right to water and sanitation*. A/RES/64/292. 3 August 2010.

⁷⁵³ NAÇÕES UNIDAS NO BRASIL. Mais de 4,2 bilhões de pessoas vivem sem acesso a saneamento básico. 19 nov. 2020. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/101526-mais-de-42-bilhoes-de-pessoas-vivem-sem-acesso-saneamento-basico>.

⁷⁵⁴ NAÇÕES UNIDAS. Cerca de 1,8 bilhão de pessoas dependem de instalações de saúde onde falta água. *ONU News*, 14 janeiro 2021. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2021/01/1738702>. Acesso em 06 jul. 2021.

milhões), e do Centro e Sul da Ásia (145 milhões). Mais da metade dos 144 milhões de pessoas que ainda coletam água diretamente de rios, lagos e lagoas viviam na África Sub-Sahariana⁷⁵⁵.

A falta de acesso a esses serviços no Brasil é alarmante. Segundo dados do Programa Conjunto de Monitoramento da OMS e do UNICEF para Água, Saneamento e Higiene, 15 milhões de brasileiros residentes em áreas urbanas não têm acesso à água gerenciada de forma segura. Em áreas rurais, 25 milhões gozam apenas de um nível básico desses serviços e 2,3 milhões usam fontes de água não seguras para consumo humano e para realizar sua higiene pessoal e doméstica. Mais de 100 milhões de pessoas não possuem acesso a esgoto sanitário seguro – ou seja, aproximadamente metade da população brasileira. Desse total, 21,6 milhões usam instalações sanitárias não adequadas; 2,3 milhões defecam a céu aberto⁷⁵⁶.

No início deste século, 1,6 bilhões de pessoas viviam em moradias precárias, dos quais um bilhão em favelas ou assentamentos informais. Segundo a ONU-Habitat, cerca de 32% da população urbana do mundo vivia em favelas – a maioria delas nos países em desenvolvimento (atualmente, esse número é de 25% da população urbana). Normalmente, os índices mais altos de miséria encontram-se nas áreas rurais; todavia, a pobreza global está se movendo em direção às cidades, num processo denominado de “urbanização da pobreza”⁷⁵⁷.

O mundo continua a se urbanizar. É muito cedo para saber se a experiência pandêmica vai levar a mudanças demográficas, mas as perspectivas a longo prazo continuam a prever que o mundo continuará a se urbanizar durante a próxima década (dos 56,2% de hoje a 60,4% até 2030). Cada região deve se tornar mais urbanizada nos próximos 10 anos, embora áreas altamente urbanizadas devam diminuir seu ritmo do crescimento urbano. Noventa e seis por cento do crescimento urbano ocorrerá nas regiões menos desenvolvidas do Leste Asiático, Ásia do Sul e África com três países – Índia, China e Nigéria – que representam 35% do aumento total da população urbana global a partir de 2018 até 2050⁷⁵⁸.

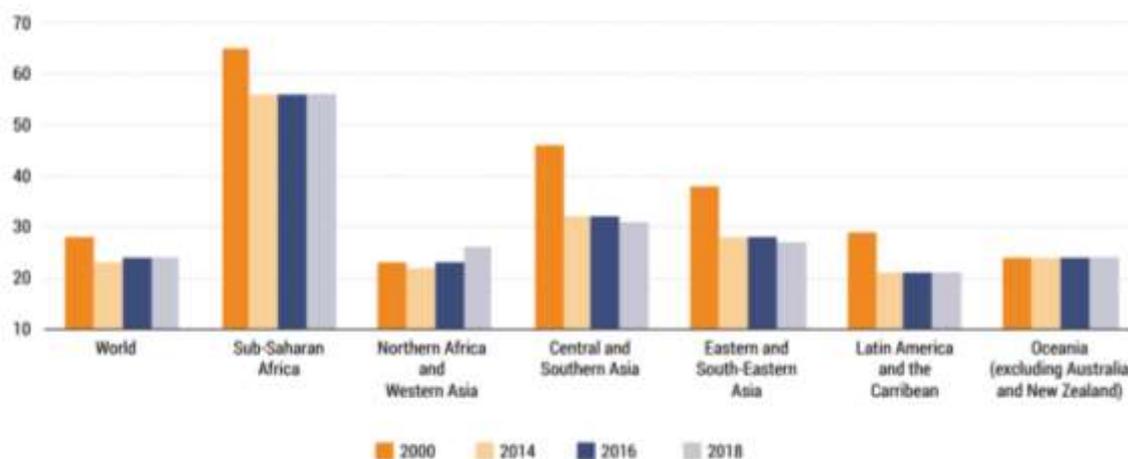
⁷⁵⁵ UNITED NATIONS CHILDREN’S FUND (UNICEF) AND WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). *Progress on household drinking water, sanitation and hygiene, 2000-2017. Special focus on inequalities*. New York: UNICEF and WHO, 2019. p. 24.

⁷⁵⁶ UNITED NATIONS CHILDREN’S FUND (UNICEF) AND WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). *Progress on household drinking water, sanitation and hygiene, 2000-2017. Special focus on inequalities*. New York: UNICEF and WHO, 2019. Cfe. Base de dados disponível em: <https://Washdata.org>, acesso em: 01/06/2020.

⁷⁵⁷ UNITED NATIONS HUMAN SETTLEMENTS PROGRAMME. *The Challenge of Slums: Global Report on Human Settlements*. London, Earthscan, 2003. p. v-xxxiv.

⁷⁵⁸ UNITED NATIONS HUMAN SETTLEMENTS PROGRAMME (UN-HABITAT). *World Cities Report 2020: The Value of Sustainable Urbanization*. Nairobi, UN-Habitat 2020, p. xv-i.

Porcentagem da população urbana que vive em favelas



UN-HABITAT, World Cities Report 2020, p. 26

Com base no *Multidimensional Poverty Index* (MPI), mais de 1,3 bilhões de pessoas vivem hoje em *pobreza multidimensional* – destes, 82,3% são privados de pelo menos cinco indicadores simultaneamente. Os dados revelam que 84,2% dos pobres multidimensionais vivem em áreas rurais, metade ainda não completou 18 anos e 107 milhões têm 60 de idade ou mais anos⁷⁵⁹.

Desde 2010, o MPI global tem comparado a *pobreza multidimensional* aguda em mais de 100 países, a partir da análise das privações de cada pessoa através de 10 indicadores em três dimensões – saúde (nutrição e mortalidade infantil), educação (anos de escolaridade e frequência escolar) e padrão de vida (combustível para cozinhar, saneamento básico, água potável, eletricidade, moradia e patrimônio) – e oferece lentes para identificar “quem é pobre” e “como são pobres”⁷⁶⁰.

⁷⁵⁹ Cerca de 84,3% de pessoas multidimensionalmente pobres vivem na África Subsaariana (558 milhões) e do Sul da Ásia (530 milhões). Analisando os indicadores, verifica-se que 803 milhões de pobres multidimensionais vivem em uma casa onde alguém está subnutrido; 476 milhões têm em casa uma criança fora da escola; 1,2 bilhões não possuem acesso a combustível limpo para cozinhar; 687 milhões não têm acesso à eletricidade; e 1,03 bilhão de pessoas vivem em habitações precárias. UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME AND OXFORD POVERTY AND HUMAN DEVELOPMENT INITIATIVE. Global Multidimensional Poverty Index 2020 Charting pathways out of multidimensional poverty: Achieving the SDGs. 2020. <http://hdr.undp.org/en/2020-mpi>, p. 3-19.

⁷⁶⁰ “The 2020 update of the global Multidimensional Poverty Index (MPI) covers 107 countries - 28 low income, 76 middle income and 3 high income - and 5.9 billion people in developing regions. MPI values and data for the MPI’s component indicators are also disaggregated by age group, for rural and urban areas and for 1,279 subnational regions. Data for 25 countries covering 913 million people have been updated from the 2019 release. The 2020 estimates are based on 47 Demographic and Health Surveys (DHS), 47 Multiple Indicator Cluster Surveys (MICS), Pan Arab Population and Family Health Surveys and 10 national surveys. All surveys are dated 2008–2019, and data for 83 countries – home to 92 percent of multidimensionally poor people – were collected in 2013/2014 or later. The global MPI is thus a key resource for recent poverty data across developing regions”. UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME AND OXFORD POVERTY AND HUMAN DEVELOPMENT INITIATIVE. Global Multidimensional Poverty Index 2020 Charting pathways out of multidimensional poverty: Achieving the SDGs. 2020, p. 5.

População em pobreza multidimensional



UNDP and OPHD Initiative. Global Multidimensional Poverty Index 2020, p. 28.

Na época em que realizava levantamento de dados para a elaboração do meu *Direito da Alteridade*⁷⁶¹, em 2015, o mundo possuía: a) *um bilhão e duzentos mil que não têm acesso à eletricidade*. Tal situação consolida a pobreza, limita a prestação de serviços sociais e corrói a noção de sustentabilidade, visto que cerca de 2 bilhões de pessoas no mundo dependem de combustíveis de biomassa tradicional para cozinhar⁷⁶²; b) *dois bilhões que não têm acesso a medicamentos essenciais*. Em 1975, estimava-se que menos de metade da população do mundo tinha acesso regular a esses medicamentos. Novas estimativas da *1999 World Medicines Survey (Pesquisa Mundial de Medicamentos)* mostram que esta fração caiu para cerca de um terço. No entanto, o número absoluto de pessoas sem acesso manteve-se praticamente inalterado. Ou seja, estima-se que cerca de 30% da população mundial, entre 1,3 e 2,1 bilhões de pessoas, não tenham acesso aos medicamentos essenciais de que necessitam. Na Índia, esse número gira em torno de 499 a 649 milhões de habitantes (50% a 65% da população); em toda a África, outras 267 milhões de pessoas (quase metade da população). Nos países desenvolvidos, esse número não chega a 1%⁷⁶³; c) *seiscentos e noventa milhões de pessoas passam fome*. Este dado representava quase 16% da população dos países em desenvolvimento. O fato de quase um bilhão de pessoas continuarem subnutridas em 2010 indica um problema estrutural mais profundo, que ameaça gravemente a capacidade de atingir as metas acordadas internacionalmente sobre a redução da fome, como aqueles tratados nos *Objetivos de Desenvolvimento do Milênio* e na *Cúpula Mundial de Alimentação*⁷⁶⁴.

⁷⁶¹ KÖCHE, Rafael. Diagnóstico da miséria mundial. In: *Direito da alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: LiberArs, 2017, pp. 86-100

⁷⁶² CENTRO REGIONAL DE INFORMAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Energia Sustentável Para Todos: 3 metas para 15 anos*. Bruxelas, 2015. Disponível em: <<http://www.unric.org/pt/actualidade/31816--energia-sustentavel-para-todos--3-metas-para-15-anos>>. Acesso em: 17 jun. 2015.

⁷⁶³ WORLD HEALTH ORGANIZATION. *The World Medicines Situation*. Geneva: WHO, 2004. Disponível em: <<http://apps.who.int/medicinedocs/pdf/s6160e/s6160e.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2011. p. 61-74.

⁷⁶⁴ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração do Milênio*. Lisboa: United Nations Information Centre, 2000. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/Docs/declaracao_do_milenio.pdf>. Acesso em: 10 out. 2011.; e FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS. *Declaração de Roma Sobre a Segurança Alimentar Mundial e Plano de Ação da Cimeira Mundial da Alimentação*.

A fome coletiva é um bom indicativo do *déficit democrático* de um determinado país⁷⁶⁵. O Relatório *The State of Food Insecurity in the World 2010* concentra-se na realidade de 22 países, identificados por estarem ou conterem áreas em crise prolongada (*protracted crisis area*), demonstrando que mais de 166 milhões de pessoas estão subnutridas nesses países, o que representa quase 40% da sua população e quase 20% de todas as pessoas subnutridas no mundo⁷⁶⁶.

Com base em dados mais recentes, o Relatório *The State of Food Security and Nutrition in the World 2020*, publicado pela FAO em conjunto com IFAD, UNICEF, WFP e OMS, indica a existência de praticamente 690 milhões de pessoas subnutridas, em 2019 (correspondente a 8,9% da população mundial)⁷⁶⁷, distribuídas conforme gráfico a seguir:

Gráfico 6 – A distribuição da fome no mundo



FAO, IFAD, UNICEF, WFP and WHO. 2020. *The State of Food Security and Nutrition in the World 2020. Transforming food systems for affordable healthy diets*. Rome, FAO. <https://doi.org/10.4060/ca9692en>, p. 16.

Roma: FAO, 1996. Disponível em: <<http://www.fao.org/docrep/003/w3613p/w3613p00.htm>>. Acesso em: 10 dez. 2011. Até 2015, todos os 191 Estados-Membros das Nações Unidas assumiram o compromisso de: 1. Erradicar a extrema pobreza e a fome; 2. Atingir o ensino básico universal; 3. Promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres; 4. Reduzir a mortalidade na infância; 5. Melhorar a saúde materna; 6. Combater o HIV/Aids, a malária e outras doenças; 7. Garantir a sustentabilidade ambiental; 8. Estabelecer uma Parceria Mundial para o Desenvolvimento.

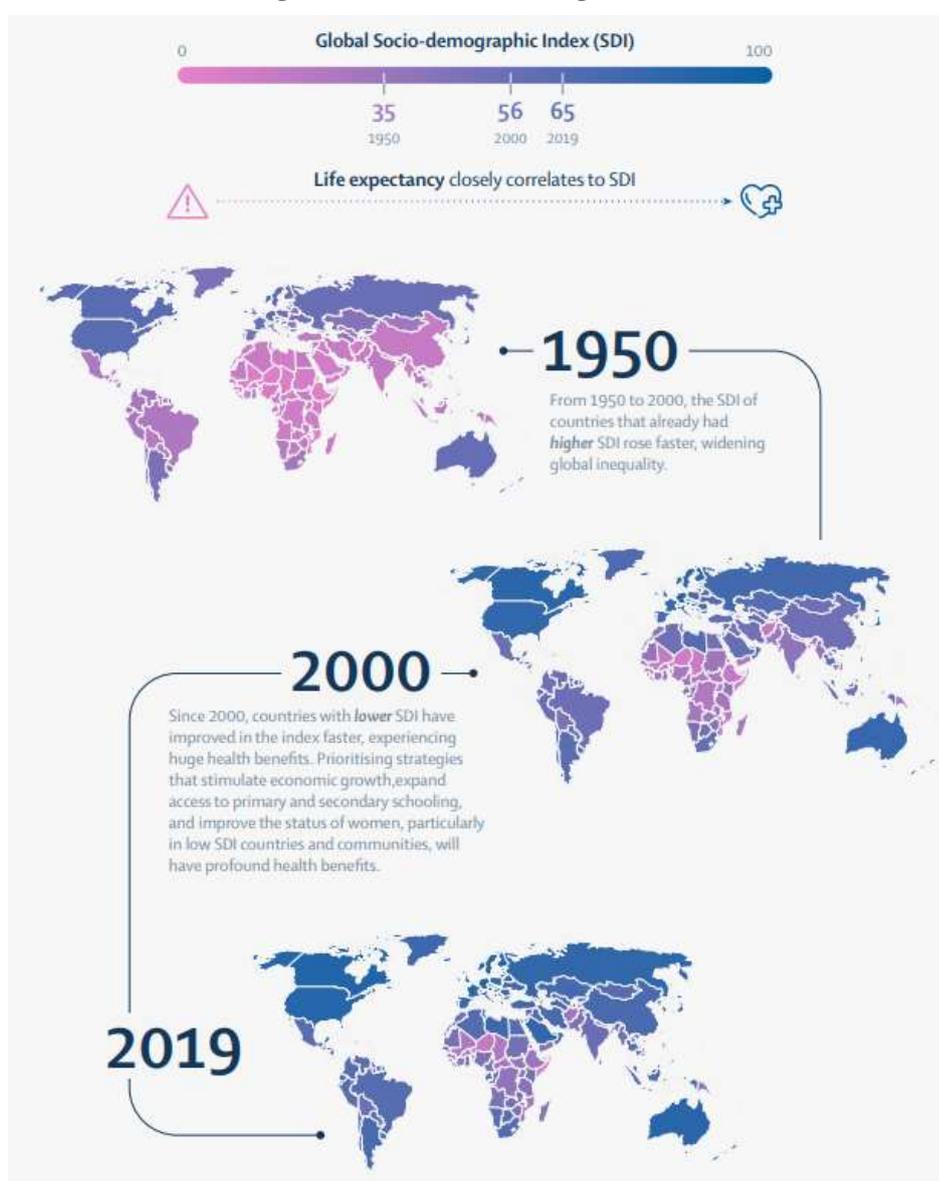
⁷⁶⁵ “Não surpreende que nenhuma fome coletiva jamais tenha ocorrido, em toda história do mundo, em uma democracia efetiva – seja ela economicamente rica (como a Europa ocidental contemporânea ou a América do Norte), seja relativamente pobre (como a Índia pós-independência, Botsuana ou Zimbábue)”. (SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 30-31).

⁷⁶⁶ FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS. *The State of Food Insecurity in the World: Addressing food insecurity in protracted crises*. Rome, FAO, 2010. Disponível em: <http://www.fao.org/docrep/013/i1683e/i1683e.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2011.

⁷⁶⁷ FAO, IFAD, UNICEF, WFP and WHO. 2020. *The State of Food Security and Nutrition in the World 2020. Transforming food systems for affordable healthy diets*. Rome, FAO. <https://doi.org/10.4060/ca9692en>, p. viii.

A revista *The Lancet* publicou extenso estudo sobre a distribuição global das morbimortalidades (*Global Burden of Disease*) – provavelmente o mais abrangente do mundo –, analisando 286 causas de morte, 369 doenças e lesões e 87 fatores de risco em 204 países e territórios⁷⁶⁸. Entre diversas combinações, o estudo analisou a relação entre os resultados de saúde e o *Socio-demographic Index (SDI)*, que combina informações sobre saúde, economia, educação, como uma representação de desenvolvimento social e econômico. É realmente interessante perceber a evolução do cenário nos últimos 70 anos:

A saúde segundo critérios sociodemográficos (1950-2019)



Global Burden of Disease 2019: <http://ghdx.healthdata.org/gbd-results-tool>.

⁷⁶⁸ INSTITUTE FOR HEALTH METRICS AND EVALUATION (IHME) AND THE LANCET. Global Burden of Disease 2019. Portal disponível em: <https://www.thelancet.com/gbd>.

Apesar da importante evolução dos indicadores, em 2019, cerca de 5,2 milhões de crianças menores de 5 anos morreram principalmente de causas evitáveis e tratáveis (praticamente 10 crianças por minuto). Globalmente, as doenças infecciosas, incluindo pneumonia, diarreia e malária, juntamente com parto prematuro, asfixia e trauma no parto e anomalias congênitas continuam sendo as principais causas de morte de crianças menores de cinco anos. O acesso a intervenções básicas de salvamento, como parto qualificado no nascimento, cuidado pós-natal, amamentação e nutrição adequada, vacinações e tratamento para doenças infantis comuns podem salvar muitas vidas jovens.

Crianças desnutridas, especialmente aquelas com desnutrição aguda grave, têm um risco maior de morte por doenças infantis comuns, como diarreia, pneumonia e malária. Fatores relacionados à nutrição contribuem para cerca de 45% das mortes em crianças menores de 5 anos de idade. A África Subsaariana continua sendo a região com a maior taxa de mortalidade de menores de 5 anos do mundo (80%), com 1 criança em 13 morrendo antes de seu quinto aniversário⁷⁶⁹. Passados quinze anos da publicação do *The Global Burden of Disease*, as conclusões da OMS seguem as mesmas, isto é: “na África, a morte leva os jovens; nos países ricos, a morte leva os velhos⁷⁷⁰.”

A pobreza tem íntima relação com os problemas educacionais⁷⁷¹. Segundo dados da UNESCO, há 617 milhões de crianças e adolescentes que não estão adquirindo habilidades mínimas em leitura, escrita e matemática e 750 milhões de jovens e adultos que não sabem ler nem escrever. Cerca de 64% deles são mulheres, uma participação praticamente inalterada

⁷⁶⁹ WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO) AND THE UNITED NATIONS CHILDREN’S FUND (UNICEF). *Protect the progress: rise, refocus and recover*. 2020 progress report on the Every Woman Every Child Global Strategy for Women’s, Children’s and Adolescents’ Health (2016–2030). Geneva: WHO and UNICEF, 2020.

⁷⁷⁰ WORLD HEALTH ORGANIZATION. *The Global Burden of Disease: 2004 Update*. Geneva, WHO Publications, 2008. Disponível em: <http://www.who.int/healthinfo/global_burden_disease/GBD_report_2004update_full.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2011. p. 7-26. Ver também: NATIONAL INSTITUTES OF HEALTH. *Pathways to Global Health Research: Strategic Plan 2008-2012*. The John E. Fogarty International Center Advancing Science for Global Health. U.S. Department of Health and Human Services. Bethesda, National Institutes of Health, 2008. Disponível em: <http://www.fic.nih.gov/About/Documents/stratplan_fullversion.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2011. p. 16-26.

⁷⁷¹ Geralmente, as taxas de analfabetismo são mais elevadas nos países com maior pobreza, uma relação observada inclusive em nível doméstico. Devido a várias razões sociais, culturais ou políticas, certas populações – como migrantes, grupos indígenas e pessoas com deficiência – sofrem limitação ao acesso à educação formal e programas de alfabetização (tradução nossa). O modo como a pobreza afeta diretamente o ensino também pela questão da saúde: a AIDS, tuberculose e malária são responsáveis por cerca de 6 milhões de mortes por ano no mundo, com um número particularmente pesado na África subsaariana. Eles estão tendo um impacto devastador sobre os sistemas de ensino: o número de órfãos da AIDS menores de 18 anos deverá ultrapassar 25 milhões; o que, aliado ao absentismo dos professores, afeta diretamente o fornecimento e a qualidade da educação. . (UNITED NATIONS EDUCATIONAL. *Education for All by 2015: Will we make it?* Education for All Monitoring Report 2008. Paris, UNESCO, 2007. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0015/001548/154820e.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2011, p. 17 e 8).

desde o início de 1990. Assim, mais de meio bilhão de pessoas vive nos 35 estados considerados com educação altamente deficiente (*fragile states*), caracterizados por instituições fracas, dificuldades econômicas e, em diversos casos, conflitos civis e étnicos. Em diversos países africanos, de 25 a 40% dos professores dizem que não possuem nenhum livro ou guia para dar as aulas⁷⁷².

Mais de 60% dos trabalhadores encontram-se na informalidade⁷⁷³, o que desafia o modelo de *Welfare State*, que encontra dificuldade de manter políticas públicas típicas de um Estado de bem-estar social, como acesso amplo à saúde, educação, trabalho e seguridade social, confirmando, em muitos aspectos, a predição de Beck relativa à *brasilinização* da Europa⁷⁷⁴. Constata-se uma expressiva difusão da informalidade e da flexibilização do mercado de trabalho, do aumento do desemprego e do subemprego⁷⁷⁵.

Participação do emprego informal no emprego total, incluindo a agricultura (2016)



Fonte: ILO. *Women and men in the informal economy*, 2018, p. 13.

Se os indicadores de pobreza e desigualdade já eram preocupantes em 2020, com a pandemia do novo coronavírus a situação se agravou. Conforme sustentado alhures, a crise

⁷⁷² UNESCO. Institute of Statistics. Data for the Sustainable Development Goals. <http://uis.unesco.org/>. Acesso em 07 jul. 2021. UNITED NATIONS EDUCATIONAL. *Education for All by 2015: Will we make it? Education for All Monitoring Report 2008*. Paris, UNESCO, 2007. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0015/001548/154820e.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2011. p. 4 ss.

⁷⁷³ INTERNATIONAL LABOUR OFFICE. *Women and men in the informal economy: a statistical picture*. 3. ed. Geneva: ILO, 2018. Ver também: International Labour Office. R204 - Transition from the Informal to the Formal Economy Recommendation, 2015 (No. 204). Geneva, 104th ILC session (12 Jun 2015).

⁷⁷⁴ BECK, Ulrich. *Che cos'è la globalizzazione? Rischi e prospettive della società planetaria*. Carocci, Roma 1999, p. 187. Em seu *Die schöne neue Arbeitswelt*, Beck rejeita sua tese da “brasilinização do Ocidente”. Invertendo o juízo de Marx, Beck argumenta que muitas áreas do chamado “Terceiro Mundo” mostram à Europa a imagem de seu futuro (com o desenvolvimento de sociedades multireligiosas, multiétnicas e multiculturais, estilos de vida intraculturais e uma multiplicação das soberanias). BECK, Ulrich. *The Brave New World of Work*. Cambridge, Polity Press, 2000.

⁷⁷⁵ Segundo Giddens, a subcontratação (emprego em tempo parcial, emprego precário) constitui uma ruptura do poder das multinacionais e não uma característica nova do seu domínio. GIDDENS, A. *Para além da esquerda e da direita*. Lisboa, Celta, 1997, p.106.

sanitária global evidencia as desigualdades já existentes e as potencializa, aumentando-as geometricamente⁷⁷⁶.

O Banco Mundial estima que a pandemia levará entre 88 milhões a 115 milhões de pessoas à pobreza extrema em 2020 (renda inferior a US\$ 1,90 por dia), chegando a 150 milhões em 2021, a depender da gravidade da contração econômica, resultando em 9,1 a 9,4% da população mundial nessa condição em 2020, de acordo com o relatório bienal *Poverty and Shared Prosperity*⁷⁷⁷.

Isso representaria uma regressão à taxa de 9,2% (2017). Se a pandemia não tivesse convulsionado o mundo, estimava-se que a taxa de pobreza cairia para 7,9% em 2020. As conclusões do relatório detalham a situação daqueles que vivem com menos de US\$ 1,90 por dia, representando quase um décimo da população mundial. Além desse grupo de pessoas, quase um quarto da população mundial vive abaixo da linha de US \$ 3,20 e mais de 40% da população mundial – ou seja, quase 3,3 bilhões de pessoas – vive abaixo da linha de US \$ 5,50.

No plano econômico, a pandemia também atinge de forma desigual as pessoas. Segundo levantamento feito pela OIT, a crise derivada da pandemia de coronavírus levará o desemprego global para mais de 200 milhões em 2022. Isso significa dizer que “cinco anos de progresso para a erradicação da pobreza laboral foram desfeitos”⁷⁷⁸. Com o retorno da pobreza laboral aos níveis de 2015, retornou-se ao ponto de partida de quando a Agenda de Desenvolvimento Sustentável para 2030 foi definida.

A pandemia de coronavírus atingiu particularmente as trabalhadoras domésticas, que perderam seus empregos em maior número ou viram suas horas de trabalho reduzidas em maior medida do que outras partes da força de trabalho. Segundo recente relatório da OIT, o número de trabalhadores domésticos no segundo trimestre de 2020 havia caído entre 25 a 50% na maioria dos países latino-americanos e caribenhos (70% no Peru), em comparação com os níveis pré-pandêmicos. A maioria dos países europeus, assim como Canadá e África do Sul, viu a redução de empregos entre as trabalhadoras domésticas na faixa de 5% a 20%. No mesmo período, as perdas de empregos entre outros funcionários foram inferiores a 15 por

⁷⁷⁶ KÖCHE, Rafael. Pandemia de desigualdades: a crise sanitária do novo coronavírus no Brasil. In: *Direitos Humanos e Crises Globais*. (no prelo, 2021); e KÖCHE, Rafael; RICHTER, Luíza. The coronavirus emergency and the inequality unveiled: the Brazilian case. In: *Legal dimension*. Studi per il Dottorato in Scienze Giuridiche dell'Università di Firenze. (no prelo, Giappichelli, 2021).

⁷⁷⁷ WORLD BANK. *Poverty and Shared Prosperity 2020: Reversals of Fortune*. Washington: World Bank, 2020. doi: 10.1596/978-1-4648-1602-4.

⁷⁷⁸ INTERNATIONAL LABOUR OFFICE. *World Employment and Social Outlook: Trends 2021*. Geneva: ILO, 2021, p. 12.

cento na maioria dos países. No geral, essas perdas resultaram em uma redução de 50% no total de horas de trabalho do setor, em 13 dos 20 países analisados⁷⁷⁹.

Esse setor econômico (que perfaz cerca de 75,6 milhões de pessoas) é especialmente atingido pela crise, dado que 80% dos trabalhadores domésticos são empregados informalmente e, portanto, não têm uma tutela jurídica e previdenciária abrangente. No Brasil, que é o segundo maior empregador de empregadas domésticas do mundo, quase sete em cada dez empregados trabalham na informalidade – o dobro da média nacional⁷⁸⁰. Quando a pandemia de coronavírus iniciou, menos de 40% das trabalhadoras domésticas no mundo tinham acesso efetivo à seguridade social vinculada ao seu emprego⁷⁸¹.

A desigualdade também se verifica em relação às empresas. As pequenas empresas, que representam mais da metade da força de trabalho global, tinham 2,5 vezes mais probabilidade de falir do que as grandes empresas nos primeiros meses do COVID-19, segundo o International Trade Centre (ITC), que alertava que o impacto das mudanças climáticas poderia causar perturbações em escala pandêmica “a cada década”⁷⁸².

A interrupção da escolaridade também foi outra consequência. De acordo com o estudo da Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura (UNESCO), *One year into COVID: Prioritizing education recovery to avoid a generational catastrophe*, em 2020, o número de crianças com dificuldade de leitura saltou de 460 para 584 milhões. O aumento de mais de 20% eliminou duas décadas de ganhos na educação⁷⁸³. A UNICEF estima que que 168 milhões de crianças estão fora da escola há mais de nove meses; e um em cada três alunos não tem acesso ao aprendizado remoto⁷⁸⁴.

⁷⁷⁹ INTERNATIONAL LABOUR OFFICE. *Making decent work a reality for domestic workers: Progress and prospects ten years after the adoption of the Domestic Workers Convention*, 2011 (No. 189). Geneva: ILO, 2021, p. 2-248.

⁷⁸⁰ UNITED NATIONS. *Domestic workers among hardest hit by COVID crisis, says UN labour agency*. Nova Iorque, 15 jun. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/06/1094022>, acesso em: 28 jul. 2021.

⁷⁸¹ INTERNATIONAL LABOUR OFFICE. *Making decent work a reality for domestic workers: Progress and prospects ten years after the adoption of the Domestic Workers Convention*, 2011 (No. 189). Geneva: ILO, 2021, p. 2-248.

⁷⁸² INTERNATIONAL TRADE CENTRE. *SME Competitiveness Outlook 2021: Empowering the Green Recovery*. Geneva, ITC, June 2021.

⁷⁸³ UNESCO. *One year into COVID: prioritizing education recovery to avoid a generational catastrophe*. Report of UNESCO online conference 29 March 2021. Paris, UNESCO, 2021. Disponível em: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000376984>, acesso em: 28 jul. 2021.

⁷⁸⁴ UNICEF Office of Research - Innocenti. *COVID-19 and the Looming Debt Crisis: Protecting and Transforming Social Spending for Inclusive Recoveries*. Innocenti Research Report no. 01. UNICEF Office of Research - Innocenti, Florence, 2021; e UNICEF. COVID-19: Schools for more than 168 million children globally have been completely closed for almost a full year, says UNICEF. *News release*. 02 March 2021. <https://www.unicef.org/press-releases/schools-more-168-million-children-globally-have-been-completely-closed>. acesso em: 28 jul. 2021.

O fechamento das escolas causou um sério prejuízo para o aprendizado e o desenvolvimento do capital humano, com algumas crianças e adolescentes que provavelmente nunca voltarão à escola e outras potencialmente expostos a níveis crescentes de violência doméstica e riscos mais elevados do início da gravidez⁷⁸⁵.

O Relatório *Child Labour: Global estimates 2020, trends and the road forward*, publicado pela Organização Mundial do Trabalho em conjunto com a UNICEF, adverte que a pandemia ameaça produzir uma erosão no progresso global contra o trabalho infantil, se medidas urgentes de mitigação não forem tomadas, estimando que mais 8,9 milhões de crianças serão levadas ao trabalho infantil até o final de 2022, como resultado de pobreza crescente impulsionada pela crise sanitária global⁷⁸⁶.

Após duas décadas de queda nos números, a exploração do trabalho infantil aumentou. Segundo relatório recentemente publicado em conjunto pela OIT e UNICEF, *Child Labour: Global estimates 2020, trends and the road forward*, estima-se que nove milhões de crianças correm o risco de terem seu trabalho explorado em decorrência da pandemia de coronavírus. As últimas estimativas globais indicam que 160 milhões de crianças estavam em situação de trabalho infantil no mundo início de 2020, respondendo por quase 1 em cada 10 de todas as crianças do mundo inteiro. Setenta e nove milhões de crianças – quase metade de todos os que se dedicam ao trabalho infantil – estavam em trabalho perigoso que põe diretamente em perigo sua saúde, segurança e desenvolvimento moral. Em decorrência dos choques econômicos adicionais e fechamentos de escolas causados pela pandemia, crianças já obrigadas ou forçadas a trabalhar acabam trabalhando ainda mais horas ou em piores condições⁷⁸⁷.

As respostas à pandemia também tiveram um impacto negativo o sistema alimentar através de restrições comerciais e interrupções no transporte, aumentando o risco de

⁷⁸⁵ GLOBAL HEALTH INSIGHTS. COVID-19 and the status of women's, children's, and adolescents' health and rights: a targeted literature review of current evidence for action on universal health care and accountability. Independent Accountability Panel; 2020 (https://iapewec.org/wp-content/uploads/2020/05/Final_Targeted-Review_Covid-and-Accountability-for-WomensChildrens-and-Adolescents-Health_GLOHI-1.pdf, accessed 15 June 2020)

⁷⁸⁶ INTERNATIONAL LABOUR OFFICE AND UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND. *Child Labour: Global estimates 2020, trends and the road forward*. ILO and UNICEF, New York, 2021, p. 6-71.

⁷⁸⁷ INTERNATIONAL LABOUR OFFICE AND UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND. *Child Labour: Global estimates 2020, trends and the road forward*. ILO and UNICEF, New York, 2021, p. 6-71. Em 2006, 218 milhões de crianças e adolescentes estavam tendo seu trabalho explorado. Na época, 126 milhões trabalham em condições de escravidão ou em tarefas perigosas ou humilhantes (*hazardous work*), como soldados, prostitutas, serventes na agricultura, na construção civil ou na indústria têxtil; 74 milhões têm menos de 14 anos. INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *The End of Child Labour: Within reach*. Global. Report of the Director-General. Report under the follow-up to the ILO Declaration on Fundamental Principles and Rights at Work. International Labour Conference, 95th Session 2006. Report I (B). Geneva, ILO, 2006. Disponível em: <<http://www.ilo.org/public/english/standards/reim/ilc/ilc95/pdf/rep-i-b.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2011. p. 5-9.

insegurança alimentar para milhões de famílias. Uma estimativa recente utilizando o modelo de pobreza do International Food Policy Research Institute indica um aumento da pobreza extrema em 2020 entre 80 e 120 milhões de pessoas, e um aumento estimado de aproximadamente 40 milhões a 60 milhões crianças adicionais vivendo em lares monetários pobres⁷⁸⁸.

Por razões como essa o novo coronavírus foi denominado pela ONU como “vírus da desigualdade”⁷⁸⁹, sustentando que a pandemia poderia levar a uma década perdida para o desenvolvimento⁷⁹⁰, exigindo aos países mais empenho para lidar com o impacto desigual da crise sanitária global⁷⁹¹.

Certamente, os efeitos da crise sanitária não são sentidos da mesma forma entre todas as pessoas. As vendas globais de comércio eletrônico tiveram um aumento de 4% em relação ao ano anterior⁷⁹². A fortuna dos ricos aumentou significativamente⁷⁹³, assim como aumentou o número de milionários.

Segundo o *Global wealth report 2021*, publicado pelo Credit Suisse Research Institute, o número global de milionários aumentou em 5,2 milhões, em 2020, chegando a um

⁷⁸⁸ HEADEY, D. et al. Impacts of COVID-19 on childhood malnutrition and nutrition-related mortality. *Lancet*. 2020;396(10250):519–21. doi:[https://doi.org/10.1016/S0140-6736\(20\)31647-0](https://doi.org/10.1016/S0140-6736(20)31647-0).

⁷⁸⁹ UNITED NATIONS. ‘Inequality virus’ threatens ‘catastrophe for all’ unless crisis can be overcome together. Nova Iorque, 15 abr. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/04/1089872>, acesso em: 28 jul. 2021; UNITED NATIONS. Without access to vaccines, COVID will continue widening inequality everywhere. Nova Iorque, 09 abr. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/04/1089462>, acesso em: 28 jul. 2021.

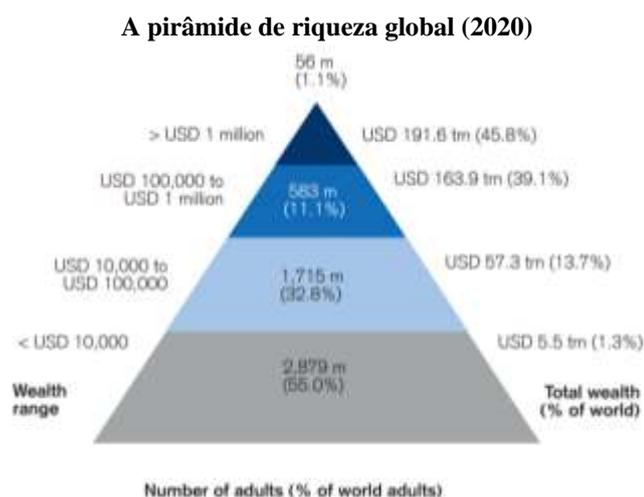
⁷⁹⁰ UNITED NATIONS, INTER-AGENCY TASK FORCE ON FINANCING FOR DEVELOPMENT. *Financing for Sustainable Development Report 2021*. New York: United Nations, 2021, p. xiii. Available from: <https://developmentfinance.un.org/fsdr2021>. Acesso em: 28 jul. 2021.

⁷⁹¹ UNITED NATIONS. 5 things you should know about the state of the global economy. *UN News*. Nova Iorque, 11 mai. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/05/1091672>, acesso em: 28 jul. 2021.

⁷⁹² UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. *Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of covid-19 impact on online retail 2020*. Technical Notes on ICT for Development N° 18. Geneve, UNCTAD, 3 May 2021; ONU. *Global e-commerce jumps to \$26.7 trillion, fuelled by COVID-19*. Nova Iorque, 03 mai. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/05/1091182>, acesso em: 28 jul. 2021.

⁷⁹³ COVID-19 Accelerating Economic Trends, Including Inequality, *Forbes*, apr 30, 2021, <https://www.forbes.com/sites/richardmccahey/2021/04/30/covid-19-accelerating-economic-trends-including-inequality/?sh=50dce0fc2b7c>; PANDEMIA faz as maiores fortunas do planeta dispararem, *El País*, 01 jan. 2021, <https://brasil.elpais.com/economia/2021-01-01/pandemia-faz-as-maiores-fortunas-do-planeta-dispararem.html>; THE AMERICAN economy is perilously fragile. Concentration of wealth is to blame. *The Guardian*, Londres, 23 jun. 2021. Disponível em: <https://www.theguardian.com/commentisfree/2021/jun/23/american-economy-us-concentration-wealth-blame>, acesso em: 07 jul. 2021; THE RICH are getting richer. How can we reduce inequality? *News Decoder* Londres, 07 jul. 2021. Disponível em: <https://news-decoder.com/the-rich-are-getting-richer-how-can-we-reduce-inequality/>, acesso em: 07 jul. 2021; Number of billionaires in UK reached new record during Covid crisis. *The Guardian*, Londres, 21 mai. 2021. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2021/may/21/number-of-billionaires-in-uk-reached-new-record-during-covid-pandemic>, acesso em: 07 jul. 2021; Billionaires got 54% richer during pandemic, sparking calls for “wealth tax”, *CBS News*, march 31, 2021, <https://www.cbsnews.com/news/billionaire-wealth-covid-pandemic-12-trillion-jeff-bezos-wealth-tax/>

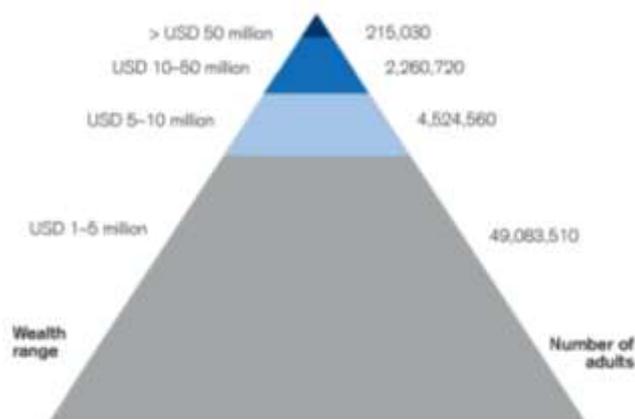
total de 56,1 milhões de pessoas. Como resultado disso, um adulto, agora, precisa de mais de US\$ 1 milhão para pertencer ao topo global dos 1%. O grupo dos ultra ricos (UHNW) aumentou 24% em quantidade de membros, a maior taxa de aumento desde 2003⁷⁹⁴. O gráfico abaixo demonstra a quantidade de pessoas integrantes em cada estrato, de acordo com o patrimônio em 2020:



Credit Suisse Research Institute. *Global wealth report 2021*, p. 17.

O estrato superior (*top tier of high net worth*) tem se tornado cada vez mais dominante em termos de volume de patrimônio e participação na riqueza global: a riqueza agregada desse extrato cresceu quase quatro vezes (de US\$ 41,5 trilhões, em 2000, para US\$ 191,6 trilhões, em 2020), e sua participação da riqueza global subiu de 35% para 46% durante o mesmo período. Considerando o extrato mais rico, temos a seguinte composição:

Análise do topo da pirâmide da riqueza global (2020)



Credit Suisse Research Institute. *Global wealth report 2021*, p. 22.

⁷⁹⁴ CREDIT SUISSE RESEARCH INSTITUTE. *Global wealth report 2021*. Zurich, Credit Suisse Research Institute, June 2021, p. 17.

O aumento do número de milionários em 2020 é justificado, em parte, por pressões inflacionárias. Analisando o extrato superior da pirâmide da riqueza global (*top tier of high net worth*) ou aqueles que possuem mais de US\$ 1 milhão, percebemos que a grande maioria dos 56,1 milhões de milionários de 2020 têm riqueza acumulada entre US\$ 1 milhão e US\$ 5 milhões: 49.1 milhões de pessoas ou 88% do topo da pirâmide. Outros 4,5 milhões de adultos (8,1%) possuem entre US\$ 5 milhões e US\$ 10 milhões, e 2,5 milhões têm riqueza acima de 10 dólares milhões. Destes últimos, 2,3 milhões têm ativos na faixa de US\$ 10-50 milhões, restando 215.030 ultra ricos (UHNW) com patrimônio líquido acima de USD 50 milhões no final de 2020 (um aumento de 23,9% em relação ao ano anterior).

As repercussões da pandemia da COVID-19 levaram a aumentos generalizados da desigualdade de riqueza em 2020. Estima-se que metade da população do planeta detenha menos de 1% da riqueza global, no final de 2020. Em contraste, o decil mais rico (10% dos adultos mais ricos) possui 82% da riqueza global e o topo da pirâmide (1%) detém quase metade (45%) de toda a riqueza⁷⁹⁵.

Durante os primeiros anos deste século, presenciamos um declínio nas desigualdades internas o que também pressionou a queda na desigualdade entre países, levando a uma queda acentuada na desigualdade global. A participação dos 10% mais ricos caiu de 88,7% para 84,3% entre 2000 e 2008; a participação dos 1% mais ricos de 48,3% para 42,7%; e o índice Gini caiu de 91,9 para 89,6. A partir de 2009, *as diferentes medidas de desigualdade dão diferentes veredictos*. A participação dos 10% mais ricos e do coeficiente de Gini continuou descendo, registrando 80,9% e 88,2%, respectivamente, no final de 2019. Entretanto, a parcela da riqueza global do topo de 1% subiu durante este período, atingindo 43,8% em 2019.

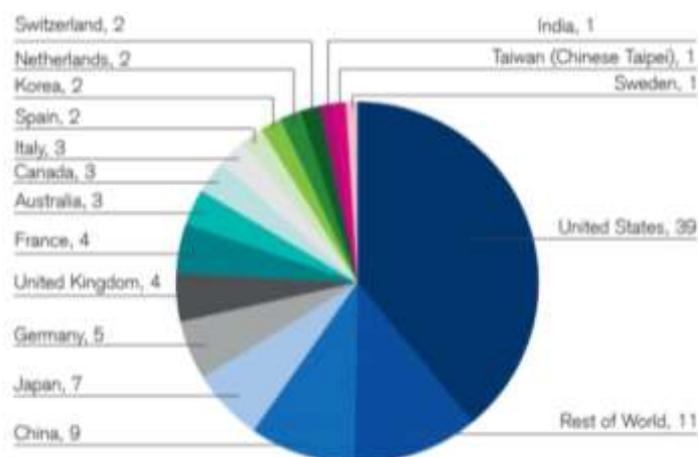
Em relação a 2020, “*o veredicto é unânime*”: todos os indicadores concordam que a desigualdade de riqueza aumentou em 2020: a participação dos 10% maiores aumentou em 0,9 pontos percentuais, a parte do topo dos 1% aumentou 1,1 pontos percentuais, e o Gini, 0,6 pontos. A exceção de 2014 (em relação ao topo 1%) o aumento da desigualdade em 2020 foi significativamente maior do que aquele registrado em qualquer ano deste século (ainda que não se saiba se esse aumento será temporário⁷⁹⁶).

⁷⁹⁵ CREDIT SUISSE RESEARCH INSTITUTE. *Global wealth report 2021*. Zurich, Credit Suisse Research Institute, June 2021, p. 25.

⁷⁹⁶ CREDIT SUISSE RESEARCH INSTITUTE. *Global wealth report 2021*. Zurich, Credit Suisse Research Institute, June 2021, p. 25.

Comparando a dimensão da pobreza com a dimensão da riqueza, vemos a radical distância entre ricos e pobres e a expressiva concentração de renda e riqueza. A desigualdade observada internamente, nos países, é também observada entre os países. No gráfico abaixo, vemos a distribuição dos milionários por nacionalidade:

Gráfico - Distribuição dos milionários por nacionalidade (2020)



Credit Suisse Research Institute. Global wealth report 2021, p 19

A renda média mensal dos habitantes da África subsaariana ou da Índia é 10 a 20 vezes menor que aquela dos habitantes da Europa ocidental, América do Norte e Japão, por exemplo⁷⁹⁷. Não a toa o PNUD dava o título ao seu relatório sobre a desigualdade de *Humanidade dividida*⁷⁹⁸. Nesse contexto, Smith e Tocqueville parece ter antevisto que confiar no mercado para resolver o problema da pobreza significa produzir uma sociedade radicalmente dividida em duas partes, que, a longo prazo, se tornariam *antropologicamente* diferentes: “a sociedade dos ricos e a sociedade daqueles que são forçados a se aniquilar para evitar ser pobre”⁷⁹⁹.

Portanto, o Estado Fiscal do século XXI é desafiado, de um lado, por altos índices de miséria e pobreza, que atingem cerca de 50% da população mundial; e, de outro, por altos índices de concentração de renda e riqueza, detida sobretudo por 0,1% da população mundial.

⁷⁹⁷ PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXI^e siècle*. Paris : Seuil, 2013. p. 108-112.

⁷⁹⁸ UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP). *Humanity Divided: Confronting Inequality in Developing Countries Empowered lives. Resilient nations*. New York: UNDP, 2013. Disponível em: <http://www.undp.org/content/dam/undp/library/Poverty%20Reduction/Inclusive%20development/Humanity%20Divided/HumanityDivided_Full-Report.pdf>. Acesso em 22 nov. 2014.

⁷⁹⁹ SANTORO, Emilio. A historical perspective: from social inclusion to excluding democracy. In: COUNCIL OF EUROPE. *Redefining and combating poverty: Human rights, democracy and common assets in today's Europe*. Trends in Social Cohesion. N. 25. Strasbourg: Council of Europe Publishing, 2012, pp. 25-6. (tradução nossa).

Assim, de um lado, a ONU aponta que universalizar o acesso a esgoto no planeta requer US\$ 10 bilhões por ano ao longo de duas décadas – valor equivalente ao gasto europeu com sorvete –, o que poderia reduzir em um terço as mortes por diarreia em crianças no mundo (estima-se que a falta de saneamento resulta em uma morte infantil a cada 20 segundos)⁸⁰⁰. E, de outro, um estudo realizado pelo Swiss Federal Institute of Technology, analisando 43 mil empresas multinacionais, concluiu que 147 delas (na maioria bancos) controlam 40% da economia mundial. Nos Estados Unidos, apenas cinco bancos (JP Morgan, Goldman Sachs, Citigroup, Bank of América e Weels Fargo) têm ativos de US\$ 8,5 trilhões, cerca de 56% do PIB, e 10 empresas controlam 85% dos alimentos de base negociados no mundo⁸⁰¹.

A desigualdade radical deita raízes na divisão da terra, na exploração do trabalho escravo, na colonização, no acesso desigual dos excluídos à educação e ao mercado de trabalho, nos sistemas de tributação da renda e do capital. A história da distribuição da riqueza é sempre uma história profundamente política e não pode ser reduzida a mecanismos puramente econômicos⁸⁰².

Nesse sentido, em meu *Direito da Alteridade*, analisei as consequências políticas da desigualdade; argumentei que a desigualdade radical produz *déficit democrático*; procurei demonstrar que a miséria mundial deve ser lida como um problema filosófico, dado que decorreria metaforicamente de um *kwashiorkor global*⁸⁰³, evidenciando o modo como

⁸⁰⁰ PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. Brasil. Reportagens. *Levar esgoto para todos requer US\$ 200 bi.* Nova York, 24 jan. 2008. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/saneamento/reportagens/index.php?id01=2868&lay=san>>. Acesso em: 21 out. 2011.

⁸⁰¹ VITALI, Stefania; GLATTFELDER, James B.; BATTISTON Stefano. The Network of Global Corporate Control. *PLoS ONE*, Vol. 6, n. 10, pp. 1-6, 2011. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0025995>.

⁸⁰² PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXI^e siècle*. Paris : Seuil, 2013. p. 47. É justamente nesse sentido que Emílio Santoro sustenta que a pobreza não é “natural”, mas, sim, algo historicamente determinado. (SANTORO, Emílio. A historical perspective: from social inclusion to excluding democracy. In: COUNCIL OF EUROPE. *Redefining and combating poverty: Human rights, democracy and common assets in today’s Europe*. Trends in Social Cohesion. N. 25. Strasbourg: Council of Europe Publishing, 2012, p. 21). Não à toa, Costello e Brecher, em relação à globalização, provocativamente se interrogam: *global village* ou *global pillage*? (COSTELLO Tim; BRECHER, Jeremy. *Global village or global pillage: economic reconstruction from the bottom up*. Boston: South End Press 1991).

⁸⁰³ Conceito filosófico criado como metáfora para evidenciar o fenômeno originado da implicação direta existente entre pobreza e democracia (*déficit*), por meio da relação existente entre Mim e o Outro. O *kwashiorkor* é um tipo de doença decorrente da desnutrição. Seu nome deriva de um dos dialetos de Gana e significa “aquele que foi deixado de lado”, apontando para a relação com o grande número de crianças que são acometidas pela doença depois que o irmão mais novo nasce, uma vez que a mãe acaba desmamando precocemente o filho mais velho. Cf. KÖCHE, Rafael. *Kwashiorkor*, ou aqueles que foram deixados de lado. In: *Direito da alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: LiberArs, 2017, p. 101-111.

deixamos de lado parcela considerável da população mundial na definição de certas agendas – inclusive no que tange à formação do *imaginário social*⁸⁰⁴.

A desigualdade produz severas consequências políticas. Na medida em que a assimetria entre pessoas é tão radicalizada, o poder de influência e decisão é, na mesma medida, radicalmente assimétrico. Isso produz um evidente *déficit democrático*: há vozes que dominam; há vozes que resistem; mas, acima de tudo, há pessoas que têm suas vozes caladas. Não por acaso optamos por designar essas pessoas como “olvidadas”. E, aparentemente, há um movimento ativo para construir um *imaginário* que mantenha essas pessoas no *esquecimento simbólico*.

[...]

Num mundo onde mais de trinta e quatro pessoas morrem por minuto em decorrência de causas ligadas à pobreza, como acreditar que o *grito mudo* dessas pessoas possa ser ouvido? Num mundo onde milhões de crianças estão tendo seu trabalho explorado, onde milhões de adultos são analfabetos, onde milhões vivem em países com educação considerada altamente deficiente, com professores que sequer têm um livro para guiar as aulas, como acreditar que essas pessoas não têm sua *capacidade de agir politicamente* sufocada?⁸⁰⁵

A análise não se distancia tanto da metáfora do navio que Touraine emprega para explicar a redução da sociedade a um mercado, como sendo formada por três grupos: os pilotos, grupo de poucos números, não daqueles que comandam, mas que respondem as incitações do mercado e do meio ambiente em geral; os passageiros, que são consumidores e ao mesmo tempo membros da tripulação; e os naufragos que foram atirados ao mar como inúteis ou sobrecargas⁸⁰⁶. Contudo, na perspectiva *daqueles que foram deixadas de lado*, eles foram colocados política e filosoficamente no *esquecimento simbólico* por um movimento ativo, pois não conseguimos *entrelaçar* nossas vidas a vidas dos outros, no sentido de que trata Lévinas⁸⁰⁷.

⁸⁰⁴ “Há uma série de organizações e instituições (*think tanks*) que atuam de modo a conformar um imaginário social, de modo a construir simbolicamente padrões aceitáveis de exploração, exclusão e desigualdade” - Há um intenso financiamento para que organizações e instituições (*think tanks*) sejam responsáveis por elaborar e difundir discursos sobre assuntos estratégicos, com o intuito de influenciar as decisões políticas, jurídicas e econômicas, e, de certa forma, para perpetuar os níveis alarmantes de desigualdade. É nosso objetivo demonstrar a existência desse tipo de construção discursiva, um *cerzir discursivo*, cuja coerência filosófica é questionável. Um empreendimento dessa natureza inevitavelmente acabaria tendo contornos de uma *semiologia do poder*, dedicada à análise do poder das cadeias conotativas de significação na sociedade e do papel desempenhado pelos fatores extranormativos e históricos nas diferentes modalidades de produção das significações jurídicas e, ao mesmo tempo, dos efeitos de retorno à sociedade destas significações”. KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: Direito da alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: LiberArs, 2017, p. 114.

⁸⁰⁵ KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: Direito da alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: LiberArs, 2017, p. 112-3.

⁸⁰⁶ TOURAINE, Alain. *Crítica da Modernidade*. 6.ed. Trad. Elia Ferreira Edel. Petrópolis: Vozes, 1999. p. 151-2. Nesse contexto, Bauman dirá que esse fenômeno “attribuisce ad alcuni una libertà di creare significati, dove per altri è la condanna a essere relegati nella insignificanza”. BAUMAN, Zygmunt. *Dentro la globalizzazione. Le conseguenze sulle persone*, Roma-Bari, Laterza, 2005, p. 22.

⁸⁰⁷ LÉVINAS, Emmanuel. *Entre Nós: Ensaio sobre a alteridade*. Trad. Pergentino Stefano Pivatto et. al. Petrópolis: Vozes, 2004. pp. 43-4 e 63-4. WARAT, Luis Alberto. *A Rua Grita Dionísio!* Direitos Humanos

As desigualdades adquiriram uma espécie de *invisibilidade cognitiva*. Como salienta Santoro, esse tipo de “produção do saber” não coloca a pobreza como um problema político ou social; a considera simplesmente como um problema individual: “se alguém é pobre é por sua exclusiva culpa, uma vez que não foi capaz (ou não trabalhou duro o suficiente) para aproveitar as oportunidades oferecidas pelo mercado”⁸⁰⁸. Há, pois, uma tentativa de moldar o pensamento de maneira a tornar aceitáveis diferenças de renda e riqueza que, de outro modo, seriam inadmissíveis.

A *propriedade* se tornou uma categoria antropológica fundamental: “liberdade é, agora, liberdade para possuir”, como assevera Oliveira. Com isso, alterou-se a própria noção de comunidade: “ela é, agora, a pura associação de indivíduos relacionados entre si enquanto proprietários de si mesmos e das coisas”. O mercado é uma das principais formas de sociabilidade humana, funciona como uma espécie de *gramática de trocas* – assim como a *gramática da linguagem natural*, um produto do intercâmbio linguístico intersubjetivo, que regula nossa comunicação na vida cotidiana⁸⁰⁹.

Nesse contexto, o desejo de preservar os incentivos das empresas e dos donos do capital para investir e acumular capital e, por conseguinte, para aumentar as capacidades futuras de produção da economia, pode limitar a extensão da redistribuição capital/trabalho desejável para os trabalhadores, “não apenas por um argumento moral, mas também porque envolve um formidável desperdício de recursos humanos que poderiam ser melhor utilizados em benefício de todos”⁸¹⁰.

Portanto, a política fiscal contemporânea inevitavelmente será desafiada a enfrentar, de um lado, o alto grau de miserabilidade em que está inserida parcela considerável da população mundial, o que, no âmbito do constitucionalismo, exige respostas institucionais por parte do Estado, que depende de recursos públicos; e, de outro, a expressiva concentração de riqueza e mobilidade do capital, que exige respostas multilaterais e a formação de uma nova arquitetura tributária adequada ao século XXI.

da Alteridade, Surrealismo e Cartografia. Trad. Vivian Alves de Assis, Julio Cesar Marcellino Jr. e Alexandre Moraes da Rosa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.p. 73-116.

⁸⁰⁸ SANTORO, Emilio. A historical perspective: from social inclusion to excluding democracy. In: COUNCIL OF EUROPE. *Redefining and combating poverty: Human rights, democracy and common assets in today's Europe*. Trends in Social Cohesion. N. 25. Strasbourg: Council of Europe Publishing, 2012, p. 23.

⁸⁰⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Ética e Economia*. São Paulo: Ática, 1995. p. 11.

⁸¹⁰ PIKETTY, Thomas. *L'économie des inégalités*. 6.ed. Paris : La Découverte, 2008. p. 27 e 108.

CONSIDERAÇÕES FINAIS: HISTÓRIA DO FUTURO DA FISCALIDADE

Estamos atravessando diversas transformações epocais: no modo de produção econômica (de um capitalismo industrial a um capitalismo pós-industrial), no modo de produção jurídica (de um direito estatal a um direito transnacional), nos processos de legitimação política (de uma democracia representativa a uma democracia pós-representativa). Essas transformações merecem ser teorizadas, na medida em que colocam em crise uma série de categorias conceituais fundamentais às ciências sociais. A política fiscal internacional é, nesse sentido, um exemplo privilegiado dessas transformações epistemológicas que estão ocorrendo no seio da teoria do Estado, na teoria do direito e na teoria da democracia.

Este trabalho buscou não apenas teorizar alguns aspectos desses fenômenos, mas tentar enquadrá-los ainda dentro da tradição do chamado “constitucionalismo”. Em outras palavras, na medida em que problematiza filosoficamente o Estado, o direito e a democracia, a partir do fenômeno da fiscalidade internacional, não se buscou apenas colocar em evidência uma série de mudanças e desafios que afetam os sistemas sociais, mas, acima de tudo, evidenciar os riscos inerentes à falta de problematização e teorização.

Ao fazer um necessário excursus histórico, procurou-se descrever uma compreensão funcional do tributo, avaliando-se a constante conflituosidade que envolve a questão fiscal, que desde sempre se indagou sobre a legitimidade e razoabilidade da imposição tributária. Apesar de guardar consigo tantas similitudes, a forma moderna de tributação possui peculiaridades em relação às épocas precedentes, justamente em razão da transformação dos processos de legitimação política (com a criação do Estado), da constitucionalização do direito, do modo de produção capitalista. E foi sobre estas premissas teóricas que o constitucionalismo se estruturou.

Assim, analisou-se a formação e transformação do Estado e sua relação com o modo de produção capitalista, da modernidade até a contemporaneidade, em diferentes experiências constitucionais do Ocidente. Ou seja, analisou-se a mudança paradigmática ocorrida no século XX em relação à teoria do Estado, do direito e da democracia: ao Estado foi-lhe atribuído a função de “garantidor de qualidade de vida” (*Welfare State*), o direito passou a ser sinônimo de Constituição e a democracia passou a não concidir necessariamente com o desejo da maioria, destacando-se, nesse sentido, a importância da jurisdição constitucional e seu papel contramajoritário. Concentrando-se primordialmente na análise dos efeitos da globalização na

produção jurídica, reconhece, outrossim, que o século XXI marca novas mudanças paradigmáticas, com o florescer do constitucionalismo financeiro ou transnacional.

Nesse contexto, procurou-se analisar o fenômeno fiscal contemporâneo a partir desses novos contornos do constitucionalismo, caracterizado atualmente pela crise do Estado fiscal, pela relativização da soberania, pela eclosão de organismos internacionais, pela financeirização e digitalização da economia, pela emergência de novas espacialidades, pela expressiva participação na economia de corporações transnacionais e de agentes financeiros, pela concentração de riqueza e renda, pela mudança na forma de produção jurídica. O poder de tributar, clássica expressão da soberania estatal, deve ser exercido atualmente num ambiente de progressiva relativização da soberania do Estado e de transferência de poder a outros atores em nível transnacional.

Além disso, o século XXI é marcado por importantes desafios impostos pela erosão da base tributária em relação ao orçamento público, núcleo do constitucionalismo financeiro. O Estado fiscal se coloca entre sustentabilidade e suportabilidade. Num cenário de economia globalizada, financeirizada, digitalizada e altamente especulativa, esses desafios recebem contornos ainda mais dramáticos. Os sistemas fiscais são desafiados a dar respostas a certos cânones jurídicos consagrados em nível interno, como o princípio da capacidade contributiva, em um ambiente (internacional) em que esse tipo de *comunicação generalizada* (Luhmann) ainda não ocorreu totalmente, de forma difusa e estrutural.

Em outras palavras, os critérios de justiça fiscal que orientam o design dos sistemas tributários, em nível nacional, não podem simplesmente serem transportados para a arena internacional, onde os atores primordiais não são os contribuintes, mas os Estados. No plano internacional, não existem critérios quantitativos e redistributivos relativos à imposição tributária que leve em consideração a desigualdade entre países. Por ora, as políticas fiscais internacionais não são orientadas por vínculos de solidariedade como aqueles que orientam o princípio da capacidade contributiva. O que não significa que os Estados não cooperem entre si. Muito antes, pelo contrário.

A conformação da política fiscal internacional, especialmente em relação às respostas pós-Crise de 2008, constituiu mudanças significativas no direito tributário internacional, uma vez que exigiu novos compromissos internacionais, com a tentativa de construção de uma nova arquitetura financeira e tributária global. Esses fatos demonstram que a política fiscal internacional deve ser compreendida, simultaneamente, entre competição e cooperação, sem que a primeira dinâmica seja lida como *anarquia fiscal* nem a segunda como o estabelecimento de um *Fisco mundial*.

Os Estados buscam defender seus interesses na arena internacional, o que, em termos econômicos, exige mecanismos de concorrência e competição entre os sistemas fiscais. Contudo, a competição deve ser garantida por padrões globais mínimos de comportamento para que o “fim da competição” não signifique o “fim dos competidores”. Considerando que tutelar o orçamento público se tornou um interesse transnacional, a coordenação e cooperação entre os Estados significa também a sua própria preservação. A política fiscal internacional contemporânea se coloca, assim, entre a guerra e a paz fiscal.

Nesse contexto, reivindicou-se a necessidade de um debate filosófico sobre as consequências da globalização em relação aos sistemas fiscais e ao fenômeno impositivo, considerando os efeitos da transnacionalização do direito tributário – ou sobre a necessidade de se *fazer* filosofia da fiscalidade.

A fiscalidade sempre foi entendida como um problema filosófico, ela sempre colocou em discussão desde questões relativas à justiça a questões de legitimidade democrática; com a globalização, todavia, à teoria da fiscalidade se acrescenta algumas complexidades ulteriores, ou seja: a) continua-se colocando em discussão a desigualdade produzida pelo mercado e induzida pelos Estados – mas, agora, em nível global, em uma economia financeira e especulativa, com altos índices de concentração de riqueza; b) procura-se tutelar a propriedade e a liberdade sem ameaçar ou distorcer a concorrência – mas, agora, em um cenário onde a produção de riqueza é desterritorializada, a produção jurídica é descentralizada e a concorrência é feita não apenas entre empresas, mas também entre países; e, finalmente, c) coloca-se em discussão a própria noção de democracia – num contexto onde as decisões não são tomadas através dos instrumentos clássicos da democracia representativa, mas especialmente por atores econômicos e relações transnacionais.

Nesse contexto, sustentou-se que a exigência de constante reforma do sistema tributário é inerente à complexidade social, na linha de que trata Luhmann. Ou seja, a inexaurível necessidade de reforma tributária decorre da autoconservação do próprio sistema, razão pela qual ela é inerente à complexidade. Nesse sentido, a estabilidade não é uma espécie de propriedade essencial do sistema que exclui outras possibilidades, mas, ao contrário, é justamente a estabilização do sistema que é concebida como um problema a ser resolvido na presença de um ambiente mutável, independente do sistema, hostil e que torna, então, indispensável uma constante orientação a outras possibilidades.

Em seguida, colocou-se luzes à mudança paradigmática operada no âmbito do direito tributário internacional, isto é: se o direito tributário internacional do século XX foi marcado por políticas visando evitar a dupla tributação, o direito tributário internacional do início do

século XXI é marcado por políticas visando evitar a dupla não-tributação. E essa mudança exige a adequação de inúmeras categorias conceituais do direito tributário internacional, além de novos compromissos internacionais.

Em seguida, buscou-se avaliar a fiscalidade no interior da ordem política transnacional, a fim de demonstrar que as teorias da democracia que dispomos não são suficientes para descrever o funcionamento da política contemporânea. De um lado, apresentou-se a exigência de uma teoria da democracia pós-representativa ao mesmo tempo em que se interrogou sobre a real viabilidade de uma democracia transnacional.

Por fim, a partir desse conjunto de fatores, analisou-se os desafios impostos pelo capitalismo pós-industrial e pela concentração de riqueza à epistemologia jurídico-tributária na era pandêmica. Esse conjunto de fatores pressiona o modelo europeu de Estado de bem-estar social (exportado para outros países e adaptado às realidades locais, de forma mais ou menos traumática), que visa implementar políticas públicas redutoras de desigualdades (inclusive a partir de técnicas de tributação).

Trata-se de uma compreensão da política e do direito que apela ao Estado exercer uma função de regulação socioeconômica e, em última medida, de redistribuição dos bens e ativos; que acredita que o capitalismo não é necessariamente hostil às responsabilidades do Estado e à sociedade civil, mas que ele pode produzir distorções; que o capitalismo pode contribuir para reforçar a responsabilidade dos agentes, aumentando tanto o grau de interdependência quanto o de prosperidade. Parte, portanto, da ideia de que a liberdade individual envolve responsabilidade social, dada a natureza das obrigações que uma sociedade tem em relação aos seus membros⁸¹¹.

Nessa perspectiva, espera-se que o Estado assuma o papel de garantir um orçamento equilibrado, policiando e controlando as pressões locais por intervenções estatais mais vigorosas na direção dos negócios e em defesa da população face às consequências mais

⁸¹¹ SEN, Amartya. *L'économie est une science morale*. Paris : La Découverte, 2003. p. 119-120.

agudas da concentração de mercado⁸¹². Nesse contexto, a função de alocar as despesas públicas seria a “essência de cada tributo”⁸¹³.

A evolução conceitual do tributo passa, pois, da manifestação do poder supremo do Estado a um meio de justificação da “função organizacional fundamental da comunidade”⁸¹⁴. Ou seja, o tributo dá forma à organização social, na medida em que define como será distribuída a riqueza global. A questão fundamental evidenciada na parte final desta tese reside justamente neste ponto: a depender das respostas que o Estado dará aos desafios impostos pelo século XXI, podemos intensificar os processos em curso ou revertê-los, dando um novo encaminhamento.

Nesse contexto, é possível perceber que os sistemas tributários nacionais têm sido moldados e estruturados com base em uma expressiva tributação dos rendimentos do trabalho e do capital produtivo (assim entendido aquele em contraposição ao chamado capital especulativo). O capital produtivo altamente tributado, todavia, é fundamentalmente aquele com vínculos territoriais típicos do capitalismo industrial (produção de bens e serviços) e não aquelas formas de capital altamente móveis e financeirizadas⁸¹⁵.

Esse tipo de decisão e planificação política (“o que”, “quem”, “quanto” e “como” será tributado) inevitavelmente define os contornos da distribuição da riqueza global e contribui para o cenário desenhado acima, isto é, ao mesmo tempo que impede uma efetiva erradicação da pobreza e uma expansão da tutela jurídica do tipo *welfarista*, aumenta a concentração de riqueza, num processo que se retroalimenta e se expande⁸¹⁶. Nesse sentido, a assimetria

⁸¹² “No cabaré da globalização, o Estado passa por um strip-tease e no final do espetáculo é deixado apenas com as necessidades básicas: seu poder de repressão. Com sua base material destruída, sua soberania e independência anuladas, sua classe política apagada, a nação-estado torna-se um mero serviço de segurança para as mega-empresas... Os novos senhores do mundo não têm necessidade de governar diretamente. Os governos nacionais são encarregados da tarefa de administrar os negócios em nome deles”. Sept pieces du puzzle néolibéral: la quatrième guerre mondiale a commence”. *Le Monde Diplomatique*, agosto 1997, p. 4-5 (artigo assinado pelo “Subcomandante Marcos”, proveniente do território de rebelião rural em Chiapas, México). In: BAUMAN, Zigmunt. *Globalização: consequências humanas*. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 71-2.

⁸¹³ CORDEIRO GUERRA, Roberto. *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 25 e 33.

⁸¹⁴ PEETERS, Bruno et. al. *The concept of tax*. Atti del convegno della European Association of Tax Law Professors (EATLP), tenutosi a Caserta nel 2005. Amsterdam, IBDF, 2008.

⁸¹⁵ Veja-se que o Parlamento Europeu destacava, nesse sentido, o forte aumento da carga tributária vivido nas últimas três décadas e o fato de ter afetado principalmente os rendimentos do trabalho. CORDEIRO GUERRA, Roberto. Le fattispecie con elementi di estraneità. In: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 55.

⁸¹⁶ Não por acaso as respostas aos efeitos da pandemia são eminentemente fiscais. Cf. VILLIERS-MORIAME, Aude. Covid-19 : en Argentine, les grandes fortunes taxées pour faire face à la crise. *Le Monde*, 06 décembre 2020. https://www.lemonde.fr/economie/article/2020/12/06/covid-19-en-argentine-les-grandes-fortunes-taxees-pour-faire-face-a-la-crise_6062386_3234.html; Pandemia levanta debate sobre tributação. *Estadão*, 29 nov 2020. <https://www.infomoney.com.br/economia/pandemia-levanta-debate-sobre-tributacao/>.

verificada em termos socioeconômicos se reproduz em termos políticos – interna e externamente.

Ou seja, a desigualdade entre nações também deve ser problematizada nessa quadra da história. A narrativa westfaliana da política internacional assume a ideia de que o nascimento do estado moderno na Europa deu origem à *anarquia internacional*. Essa anarquia seria definida basicamente pela ausência de um Estado Global. No entanto, ela também transmite a imagem metafórica de que a estrutura política na qual os estados interagem é plana.

Certamente, muitos teóricos contribuíram com o “achatamento” da estrutura da política internacional. Waltz argumentava que o sistema internacional contemporâneo é horizontal e descentralizado porque os estados são “funcionalmente iguais” e sustentam a interação social em termos de “coordenação” e não de “subordinação”⁸¹⁷. Assim, apesar de não serem substancialmente iguais, em termos de capacidades, essa assimetria não produziria hierarquias interestaduais, uma vez que a hierarquia é um princípio organizacional exclusivo de estruturas formalmente estratificadas, como o estado weberiano. Além disso, defendia que, enquanto os principais Estados forem os principais atores, a estrutura da política internacional é definida em termos deles. Portanto, o que importa para a doutrina internacionalista dominante é o comportamento das Grandes Potências, e não o comportamento de todos os estados: “a anarquia é apenas o que as Grandes Potências ‘fazem dela’”⁸¹⁸.

Os Estados se apresentam na arena internacional prontos para assumirem, simultaneamente, posições de cooperação, competição e antagonismo⁸¹⁹, com grande intervenção estatal na economia, inclusive com políticas protecionistas, e maior controle social, especialmente por meios tecnológicos⁸²⁰.

⁸¹⁷ WALTZ, Kenneth. *Theory of International Politics*. Long Grove, Waveland Press: 2010, p. 94.

⁸¹⁸ RICARDO, Rainer. Interstate Patronage and the Westphalian Narrative of International Politics. *Academia Letters*, Article 366, 2021, pp. 1-7. <https://doi.org/10.20935/AL366>. Acesso 05 julho 2021, p. 2.

⁸¹⁹ Esse aspecto é bem ilustrado pelas recentes manifestações de Antony Blinken, Secretário de Estado dos Estados Unidos, por exemplo, ao comentar sobre o relacionamento dos Estados Unidos com a China, dizia: “ele será competitivo quando for necessário, colaborativo quando for possível, e adversário quando for necessário”. LEMAITRE, Frédéric. Face à Biden, la Chine pense avoir déjà gagné la partie. *Le Monde*, Chronique, 23 mars 2021. https://www.lemonde.fr/idees/article/2021/03/23/face-a-biden-la-chine-pense-avoir-deja-gagne-la-partie_6074112_3232.html. Ver também: LE MONDE. *40 cartes pour comprendre la Chine*. Hors-série. Paris, mai. 2021 ;

⁸²⁰ Veja-se, nesse contexto, posição de Creemers: “« il est parfaitement clair que l’actuel modèle de management d’Internet – un modèle reposant sur le secteur privé et un marché libre –, c’est fini. Vous n’avez pas besoin d’être un défenseur des pays autoritaires ou des dictatures pour dire que nous avons besoin de réguler Internet de façon plus effective que ce que nous voyons. (...) La Chine a mieux compris que les gouvernements occidentaux les risques qui émergeaient du cyberspace mondial. Ça veut dire que pour de nombreux pays, la Chine commence à être un exemple et qu’ils l’observent attentivement pour voir ce qui marche et ce qui ne marche pas ». (CREEMERS, Rogier *apud* LEMAITRE, Frédéric. Le « modèle chinois » de souveraineté d’Internet gagne du terrain. *Le Monde*, 07 avril 2021. https://www.lemonde.fr/international/article/2021/04/07/le-modele-chinois-de-souverainete-d-internet-gagne-du-terrain_6075852_3210.html).

Diversos são os riscos apresentados à sociedade contemporânea, com “países ricos e Estados pobres”. Cabe ao Estado, com suas *prestações seletivas*, reduzir o medo inerente à *complexidade e contingência* do mundo. O medo confere às autoridades um potencial simbólico que desempenha um papel relevante na estabilização da atitude potestativa e na disciplina social. As respostas ocidentais para enfrentar a pobreza e a miséria, com base especialmente em políticas redistributivas são confrontadas com uma versão chinesa dos direitos humanos, assim entendidos como “desenvolvimento econômico”⁸²¹.

Diante do exposto, dada a afirmação de um novo tipo de capitalismo e de novos estilos de vida, muito diversos das fases precedentes, necessitamos de novos quadros teóricos tanto no plano sociológico quanto no plano político. Diante da transformação do “Estado-nação”, para realizar seu “interesse nacional”, o Estado contemporâneo tem que estar ativo simultaneamente em vários níveis – local e transnacional – e em instituições muito além de suas fronteiras.

Destarte, afastando-me das posturas universalistas ou globalistas, com base nas evidências descritas ao longo desta tese, o Estado parece destinado não apenas a manter muitas de suas funções tradicionais por muito tempo, mas também a assumir novas funções que não podem ser absorvidas por estruturas de agregação regionais ou globais. Como diziam Hirst e Thompson, “as pessoas são muito menos móveis do que capital, os bens e as ideias: em certo sentido, elas permanecem ‘nacionalizadas’, dependentes de passaportes, de vistos, residências e qualificações de trabalho”⁸²².

Veja-se, nesse contexto, a alteração das políticas fiscais e monetárias pós-crise de 2008, superintensificadas na era pandêmica, configurando uma nova arquitetura fiscal mundial⁸²³. Novamente, o Estado é desafiado dar respostas aos efeitos da sua intervenção na economia, com injeção de liquidez histórica e medidas compensatórias às restrições à livre circulação de bens, serviços e pessoas; as políticas fiscais são desafiadas a reduzir a pobreza e as desigualdades, num mundo em que o capital está cada vez mais acumulado, concentrado e

⁸²¹ CHINA. The State Council Information Office of the People’s Republic of China. *Seeking Happiness for People: 70 Years of Progress on Human Rights in China*. September 2019. Available at: <http://english.www.gov.cn/atts/stream/files/5d877404c6d0cc300eea773a>, pp. 8-10.

⁸²² Cf. HIRST, Paul e THOMPSON, Grahame. *Globalização em questão: a economia internacional e as possibilidades de governabilidade*. Trad. Wanda Caldeira Brant. Petrópolis: Vozes, 1998, p. 264.

⁸²³ G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué. 5 June 2021, London, United Kingdom. <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>. BOUISSOU, Julien ; MICHEL, Anne. Impôts des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare. *Le Monde*, 08 avril 2021. https://www.lemonde.fr/economie/article/2021/04/08/impots-des-multinationales-un-aggiornamento-fiscal-se-prepare_6075954_3234.html. UN ACCORD prometteur sur la fiscalité mondiale. *Le Monde*, Editorial, Publié 07 juin 2021. https://www.lemonde.fr/idees/article/2021/06/07/un-accord-prometteur-sur-la-fiscalite-mondiale_6083174_3232.html.

não tributado; o direito e a democracia, entendidos no âmbito do constitucionalismo moderno, são desafiados a responder a outras experiências políticas que obtiveram maior êxito em conferir bem-estar ao seus cidadãos, ainda que tais regimes políticos não sejam designados com o epíteto de “democrático”, no sentido ocidental⁸²⁴.

O poder dos atores globais não estatais, como corporações transnacionais, assim como o poder financeiro não podem ser ignorados e devem ser problematizados no plano teórico. O multidimensional e multinível processo sociopolítico que estamos testemunhando, se não for democraticamente enquadrado e baseado no Estado de direito, poderá resultar na formação não de um constitucionalismo supranacional, mas um pós-constitucionalismo liderado por especialistas.

Os sistemas democráticos ocidentais devem lidar com diversos desafios – do chamado “poder invisível” à justificação da obrigação política num contexto de pluralismo de valores e de crenças morais, à crise da função representativa dos partidos, à governabilidade das sociedades pós-industriais, à manipulação, subversão e desinformação dos cidadãos por meio da comunicação de massa. E mesmo prometendo supostamente mais liberdade, tais regimes não conseguem dar conta de padrões mínimos de qualidade de vida dos seus cidadãos, especialmente quando se trata de países africanos e latino-americanos. Como responder às novas formas de trabalho, à insustentabilidade demográfica e à redução da seguridade social?

Se o século XX no Ocidente foi caracterizado pela democracia com sufrágio universal, por um capitalismo de modelo fordista, pelo consumismo e pelo Estado de bem-estar social, o início do século XXI parece ser caracterizado pela economia digital, pela precarização do trabalho, pela redução da proteção social e pela ruptura de símbolos democráticos⁸²⁵.

Não por outra razão Zolo concluía o seu *Principado democrático* com o desafio do *modelo Singapura*: “no limiar do terceiro milênio, Singapura se destaca como o modelo da mais perfeita *antipolis moderna*, caracterizada pela alta eficiência tecnológica, uso

⁸²⁴ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico*: per una teoria realistica della democrazia. 2 ed. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 132; FUKUYAMA, Francis; WEIWEI, Zhang. The China Model: A Dialogue between Francis Fukuyama and Zhang Weiwei. *New Perspectives Quarterly*, Vol. 28, Issue 4, Fall 2011, pp. 40-67. Available at: <https://doi.org/10.1111/j.1540-5842.2011.01287.x>; PIKETTY, Thomas. Responding to Chinese challenge with democratic socialism. *Le Monde*, 13 juillet 2021. Available at: <https://www.lemonde.fr/blog/piketty/2021/07/13/responding-to-chinese-challenge-with-democratic-socialism/>.

⁸²⁵ O Brasil é um interessante laboratório dessa experiência. Quando Beck esteve no Brasil, em meados da década de 90, comentou que “que nenhum outro país no mundo colocou de tal maneira em xeque minha autocompreensão como ‘cientista social europeu estabelecido’, como se essa frágil suposição pudesse nos proteger do novo”. Nesse contexto, o sociólogo alemão convidou “a quem quisesse se despedir dessas certezas europeias, eu sugeriria ir urgentemente ao Brasil”. BECK, Ulrich; ZOLO, Danilo (diálogo tra). *Pensare globale, Reset*, 23/1999, p. 4-5. BECK, Ulrich; ZOLO, Danilo. Una discussione sulla società globale del rischio. *Jura Gentium, Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale*, 2005. https://www.juragentium.org/topics/wlgo/it/beck.htm#*.

generalizado de ferramentas informáticas, bem-estar generalizado, excelentes serviços públicos (em particular escolas e hospitais), ausência de desemprego, burocracia eficiente e esclarecida, relações sociais assepticamente mediadas por necessidades funcionais exclusivas, total ausência de ideologias políticas e de discussão pública”⁸²⁶.

Por certo, as considerações acima não têm qualquer pretensão profética. Acolho a lição de Giddens, que dizia que: “quanto mais tentamos colonizar o futuro, maior é a probabilidade de ele nos causar problemas”⁸²⁷. Na prática, ciente de que “o melhor comentador das profecias é o tempo”, como dizia Antônio Vieira, o que se pretendeu, aqui, foi lançar algumas bases para a compreensão do fenômeno fiscal na contemporaneidade e esboçar um quadro teórico para a observação da transformação do Estado, do direito e da democracia que está em curso, especialmente com base nas respostas que estão sendo (e serão) dadas à transnacionalização do direito, ao capitalismo pós-industrial e aos regimes políticos pós-modernos. Parafraseando o título da obra de Antônio Vieira, nossa pretensão não foi outra que analisar a *História do Futuro da Fiscalidade*⁸²⁸.

⁸²⁶ ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996, p. 212

⁸²⁷ GIDDENS, Anthony. *Para além da esquerda e da direita*. Celta Editora, Lisboa, 1997, p. 76.

⁸²⁸ Alusão ao título da obra de Antonio Vieira, que assim justificava: “Eles [os antigos historiadores] escreveram histórias do passado para os futuros, nós escrevamos a do futuro para os presentes. Impossível pintura parece antes dos originais retratar as cópias, mas isto é o que fará o pincel da nossa História”. (VIEIRA, Padre Antônio. *História do Futuro*. vol. I [1718]. <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/ua000253.pdf>, p. 4).

REFERÊNCIAS

- 6 DE LOS IMPUESTOS más insólitos de la historia. *BBC News Mundo*, 29 junho 2019. Disponível em: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-48780285>.
- ADAMS, Charles. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2.ed. Madison Books, 2001.
- AFISI, Oseni Taiwo. Globalization and Value System. In: *Lumina*. Vol. 22, n. 2, pp. 1-12, 2011.
- ALL-AFRICAN PEOPLES' CONFERENCE (AAPC). *The All African Peoples Conferences in 1961. Resolution on Neocolonialism*. Disponível em: <https://www.cia.gov/library/readingroom/docs/CIA-RDP78-00915R001300320009-3.pdf>.
- ALTAMIRANO, Alejandro. As Garantias Constitucionais no Processo Penal Tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 121-220.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- AMERICAN CHAMBER OF COMMERCE IRELAND. US Investment in Ireland. <https://www.amcham.ie/about-us/us-ireland-business/stats-facts.aspx>. Accessed 05.05.2021.
- ANDERLINI, Jamil. Xi Jinping faces China's Chernobyl moment. *Financial Times*, february 10 2020. <https://www.ft.com/content/6f7fdbae-4b3b-11ea-95a0-43d18ec715f5>.
- ANDERSON, Perry. A batalha das ideias na construção de alternativas. In: BORON, Atilio (Org.). *Nova Hegemonia Mundial. Alternativas de mudanças e movimentos sociais*. XXI Assembleia Geral do CLACSO e III Conferência Latino-Americana e Caribenha de Ciências Sociais, 27 a 31 de outubro de 2003. Palácio das Convenções, Havana, Cuba. Buenos Aires, CLACSO, 2004. Disponível em: <http://biblioteca.clacso.edu.ar/ar/libros/hegemo/pt/nova.htm>.
- ANDERSON, Perry. *Balanço do neoliberalismo*. In: SADER, Emir; Gentili, Pablo (org.) *Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995, pp. 9-23.
- AN-NA'IM, Abdullahi Ahmed. *Human rights under African constitutions: realizing the promise for ourselves*. Philadelphia: University of Pennsylvania, 2002, p. 9.
- APPLE Inc. Condensed consolidated statements of operations, September 26, 2020. https://www.apple.com/newsroom/pdfs/FY20_Q4_Consolidated_Financial_Statements.pdf.
- APPLE Reaches \$2 Trillion, Punctuating Big Tech's Grip. *The New York Times*, Aug. 19, 2020 <https://www.nytimes.com/2020/08/19/technology/apple-2-trillion.html>.
- APPLE. Key European Projects. Cork, Ireland. <https://www.apple.com/ie/job-creation/>. Accessed 05.05.2021.
- ARNOLD, Brian J.; McINTYRE, Michael J. *International tax primer*. 2. ed. The Hague: Kluwer Law International, 2002.

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ATES L., et. al. The Corporate Tax Haven Index: A New Geography of Profit Shifting. *IES Working Papers*, Vol. 38/2020. IES FSV. Charles University, pp. 1-29, 2020.
- ATKINSON, Anthony. *The Economics of Inequality*. Oxford: Clarendon Press, 1983.
- AULT, Hugh J.; SCHÖN, Wolfgang; SHAY, Stephen E. Base Erosion and Profit Shifting: a roadmap to reform. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, n. 68 (8), 2014.
- AVI-YONAH, Reuven S. “Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State”. *Harvard Law Review*, Vol. 113, n. 7, may 2000, pp. 1573-1676. <https://repository.law.umich.edu/articles/50/>.
- AVI-YONAH, Reuven Shlomo. *International tax as international law*. An analysis of the International Tax Regime. Cambridge: University Press, 2007.
- AVI-YONAH, Reuven Shlomo; Clausing, Kimberly A. Business profits (article 7 OECD Model Convention). In: Lang, Michael et al. *Source versus residente: problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Kluwer Law International Netherland, 2008, p. 11-13.
- BAGGIO, Roberto. *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*. Milano, Giuffrè, 2009.
- BALDI, Cesar Augusto (org). *Aprender desde o Sur: novas constitucionalidades, pluralismo jurídico e plurinacionalidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução às ciências das finanças*. 15. ed. rev. e atual. por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARRETO, Aires F. *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas. Concorrência e desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. *Direito e Desenvolvimento*, v. 03, n. 05, pp. 13-40, 23 de maio 2017.
- BASSO, Michele. “Max Weber. Tipi di monopolio”. In: *Scienza and Politica*. Per Una Storia Delle Dottrine Vol. 32, n° 63, 2020, pp. 21-39.
- BAUMAN, Zygmunt, *Globalization: the Human Consequences*, New York, Columbia University Press, 1998 / *Globalização: As consequências humanas*. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999 / *Dentro la globalizzazione. Le conseguenze sulle persone*, Roma-Bari, Laterza, 2005.
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernità liquida*. Roma-Bari, Laterza, 2006, p. 226.
- BECK, Ulrich. “O Ocidente brasileiro”. *Folha de São Paulo*, Caderno Mais, 23/05/1999, p. 4.

- BECK, Ulrich. GIDDENS Anthony; LASH, Scott. *Reflexive Modernization: Politics, Tradition and Aesthetics in the Modern Social Order*. Stanford, Stanford University Press, 1994.
- BECK, Ulrich. *La società cosmopolita. Prospettive dell'epoca postnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2003.
- BECK, Ulrich. *La società del rischio: verso una seconda modernità*. Trad. Walter Privitera. Roma: Carocci, 2000.
- BECK, Ulrich. *The Brave New World of Work*. Cambridge, Polity Press, 2000.
- BECK, Ulrich. *What is globalization?* Cambridge: Polity, 2000 / *Che cos'è la globalizzazione?* Rischi e prospettive della società planetaria. Roma, Carocci, 1999.
- BECK, Ulrich; ZOLO, Danilo (dialogo tra). Pensare globale. In: *Reset*, 23/1999, 1999.
- BECK, Ulrich; ZOLO, Danilo. Una discussione sulla società globale del rischio. *Jura Gentium, Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale*, 2005. https://www.juragentium.org/topics/wlgo/it/beck.htm#*.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BELOV, Martin. 'Globalisation, Crisis of Territoriality and their Effects on the Constitutional Principles'. In: M. Belov (ed.), *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Frankfurt am Main, Peter Lang, 2016, pp. 53-83.
- BELOV, Martin. 'The Challenges to Westphalian Constitutional Geometry in the Age of Supranational Constitutionalism, Global Governance and Information Revolution', in M. Belov (ed.), *Global Constitutionalism and Its Challenges to Westphalian Constitutional Law*. Oxford, Hart publishing, 2018, pp. 13-55.
- BELOV, Martin. Can We Still Drive the State Machine the 'Old School' Way? Structural and Functional Deficits of the Modern State. In: BURAZIN, Luka; GARDASEVIC, Dortfe; SARDO, Alessio (eds.). *Law and State: Classical Paradigms and Novel Proposals*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 5. Bern: Peter Lang AG, 2015, pp. 153-169.
- BELOV, Martin. *Financial Constitutionalism: Recent History and Current Challenges in the Context of COVID Constitutionalism* [seminário]. Seminari di formazione 2020. Dottorato di ricerca in Scienze giuridiche, Università di Firenze, Firenze, 11 jun. 2020, 12h às 14h.
- BELOV, Martin. Introduction. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, p. 7.
- BELOV, Martin. Rule of law in space of flows. In: Belov, Martin (ed.). *Rule of law at the beginning of the twenty-first century*. The Hague: Eleven International Publishing, 2018, pp. 97-140.

BELOV, Martin. Separation of Powers reconsidered: a Proposal for a New Theoretical Model at the Beginning of the 21st Century. In: GEISTER, Antonia; HEIN, Michael; HUMMET, Siri (eds.). *Law, Politics, and the Constitution: New Perspectives from Legal and Political Theory*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 4. Bern: Peter Lang AG, 2014, pp. 47-60.

BENOIST, Alain de. *Terrorismo e "guerre giuste"*. Napoli, Guida Editore, 2007.

BERCK, Peter et al. Measuring consumer responses to a bottled water tax policy. *American Journal of Agricultural Economics*, v. 98, n. 4, p. 981–996, julho 2016.

BEREJO, Álvaro Rodríguez. El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). In *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12, Vol. 36, 1992, pp. 9-69.

BERRO, Florián García (Dir.). *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Perspectiva Europea*. Civitas – Thompson Reuters, 2015.

BERTORELLO, Gianmarco. La disciplina CFC: principi generali e nuove prospettive di applicazione. In: *Rassegna Tributaria*, Vol. 47, n° 3/2004, 2004, pp. 804-827.

BIANCHI, Alvaro. "O conceito de Estado em Max Weber". In: *Lua Nova*, São Paulo, n° 92, 2014, pp. 79-104.

BILDER, Mary Sarah. Idea or practice: a brief historiography of judicial review. *Journal of Policy History*, v. 20, n. 1, p. 6-26, 2008.

BILLIONAIRES got 54% richer during pandemic, sparking calls for "wealth tax", *CBS News*, march 31, 2021, <https://www.cbsnews.com/news/billionaire-wealth-covid-pandemic-12-trillion-jeff-bezos-wealth-tax/>

BLANCO, Fernando Andrés Cossio. *Ensaio sobre Federalismo Fiscal*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Economia. Rio de Janeiro: PUC-Rio, 2002, p. 17.

BOBBIO, Norberto. Crisi della democrazia e la lezione dei classici. In: BOBBIO, N., PONTARA, G., VECA, S. *Crisi della democrazia e neocontrattualismo*. Roma: Editori Riuniti, 1984, pp. 9-33.

BOBBIO, Norberto. *Il futuro della democrazia*. Einaudi, Milano, 1984.

BOBBIO, Norberto. *Il problema della guerra e le vie della pace*. Bologna, Il Mulino, 1997.

BOBBIO, Norberto. *L'età dei diritti*. Torino, Einaudi, 1997.

BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e a lição dos clássicos*. Michelangelo Bovero (org.). Tradução de Daniela B. Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BODIN, Jean. *Six livres sur la République*. Vol. VI. Paris, 1583.

BOUISSOU, Julien ; MICHEL, Anne. Impôts des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare. *Le Monde*, 08 avril 2021. https://www.lemonde.fr/economie/article/2021/04/08/impots-des-multinationales-un-aggiornamento-fiscal-se-prepare_6075954_3234.html.

BOURDIEU, Pierre. *Contrafogos: Táticas para enfrentar a invasão neoliberal*. Rio de Janeiro: J. Zahar, 1998.

BOURDIEU, Pierre. *Contre-feux 2. Pour mouvement social européen*, Paris, Raisons d'Agir Éditions, 2001.

BOURDIEU, Pierre. *Sobre o Estado*. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

BOURDIEU, Pierre. The hubris of the West. Is globalisation doomed? *The Economist*, Sep 29th 2001. <https://www.economist.com/leaders/2001/09/27/is-globalisation-doomed>.

BOURGI, Albert. L'évolution du constitutionnalisme en Afrique : du formalisme à l'effectivité, *RFDC*, n. 52, 2002, pp. 721-748.

BOUVIER, Jean ; Wolf, Jacques (direction de). *Deux siècles de fiscalité française : XIXE-XXE siècles, histoire, économie, politique*. Paris-La Haye, Mouton, 1973.

BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. In : *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, pp. 15-23, 2002.

BOUVIER, Michel. La règle d'or: un concept à construire?. In : *Revue Française de Finances Publiques*, editorial, n.º 113, 2011.

BRAGATO, F. F.; Fernandes, K. M. Da colonialidade do poder à descolonialidade como horizonte de afirmação dos direitos humanos no âmbito do constitucionalismo latino-americano. In: Clarissa Brandão; Enzo Bello. (Org.). *Direitos Humanos e Cidadania no Constitucionalismo Latino-americano*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 31-58.

BRANCO, Rodrigo Souza de Castelo. The history and relevance of model tax conventions. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Coord.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*. Wien: Linde, 2011, pp. 41-56.

BRANDÃO, Pedro Augusto Domingues Miranda. *O novo constitucionalismo pluralista latino-americano*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BRASIL. *Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016*. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. DOU de 30.8.2016. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm.

BRASIL. *Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016*. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. DOU de 14.1.2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/113254.htm.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.571, de 02 de julho de 2015*. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Brasília, publicada no DOU de 03/07/2015, seção 1, página 32; e BRASIL.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016*. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País. Brasília, publicada no DOU de 29/12/2016, seção 1, página 652.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.680, de 28 de dezembro de 2016*. Dispõe sobre a identificação das contas financeiras em conformidade com o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard - CRS*). Brasília, publicada no DOU de 29/12/2016, seção 1, página 648.

BRASIL. Senado Federal, *Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019*, Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências, Plenário do Senado Federal, 05 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR, Relatora Ministra Cármen Lúcia. j. 15.03.2017.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS. *Florida Tax Review*, Vol. 16, n. 2, 2014, pp. 55-115, available at <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>.

BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale. *BRICS and the emergence of international tax coordination*. Amsterdam, IBFD, 2015.

BRYNS, B., et al. *Tax Design for Inclusive Economic Growth*. OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris, 2016. <https://doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>.

BULL, Hedley. *La società anarchica: L'ordine mondiale nella politica mondiale*. Milano: Vita e Pensiero, 2005.

BULL, Hedley. Martin Wight e la teoria delle relazioni internazionali. In: Wight, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011, pp. 21-38.

BUTTERFIELD, Herbert; WIGHT, Martin. (eds). *Diplomatic Investigations: Essays in the Theory of International Politics*. London, Allen and Unwin, 1966.

CAHIERS des amériques latines, Vol. 62, Dossier. Philosophie de la libération et tournant décolonial, Paris, IHEAL Éditions, 2009/3, pp. 1-160.

CALCAGNO, Marco. La stabile organizzazione. In: SACCHETTO, Claudio (a cura di). *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*. Torino, Giappichelli, 2011, pp. 125-142.

CAMPOS, Diogo Leite de. As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário. In: *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, Ano 67, Vol. I, Jan. 2007.

CANCLINI, Néstor García. *A globalização imaginada*. São Paulo: Iluminuras, 2003.

- CANIZZARO, Enzo. *Il diritto dell'integrazione europea*. Torino: Giappichelli, 2015.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo(s)*. 4 ed. Madrid: Trotta, 2009.
- CARR, E. H. *Utopia e realtà: un'introduzione allo studio della politica internazionale*. Alessandro Campi (a cura di). Soveria Mannelli: Rubbettino, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16 ed. rev. e. ampl. até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CASALEGNO, Alberto. Pobreza e riqueza no Evangelho de Lucas. In: *Perspectiva Teológica*, v. 20 n. 50, 1988, pp. 9-33
- CASSESE, Sabino. *La crisi dello Stato*. Roma-Bari, Laterza, 2002.
- CASSIO, Dione. *Della istoria romana*. Libro LXV. Milano, de' Fratelli Sonzogno, 1823.
- CASTELLS, M. *The Rise of the Network Society*. Oxford: Blackwell, 1996.
- CASTRO, Jorge Abraão; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; Ribeiro, José Aparecido Carlos (Org.). *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010.
- CAZZANIGA, Gian Mario; ZARKA, Yves-Charles (a cura di). *Penser la souveraineté*. Paris, Vrin, 2001.
- CENTRO REGIONAL DE INFORMAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Energia Sustentável Para Todos: 3 metas para 15 anos*. Bruxelas, 2015. Disponível em: <<http://www.unric.org/pt/actualidade/31816--energia-sustentavel-para-todos--3-metas-para-15-anos>>. Acesso em: 17 junu. 2015.
- CHANCEL, Lucas; PIKETTY, Thomas. *Carbon and inequality: from Kyoto to Paris*. Paris School of Economics, 2015.
- CHANDLER JR., Alfred D. *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Cambridge, Harvard University Press, 1977.
- CHANEL, Emmanuel de Crouy. "La citoyenneté fiscale". *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, 2002, pp. 39-77.
- CHANTAL Meloni. Gli omicidi mirati con utilizzo di droni davanti alle Corti. Profili di responsabilità penale e internazionale (intervento in) *Droni armati: alla ricerca di un quadro normativo*, VIII Antonio Cassese Lecture, Campus delle Scienze Sociali, aula D15, 004, Firenze, mercoledì 23 ottobre 2019.
- CHEVALLIER, Jacques. *O Estado Pós-Moderno*. Trad. Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

- CHINA. The State Council Information Office of the People's Republic of China. *Seeking Happiness for People: 70 Years of Progress on Human Rights in China*. September 2019. Available at: <http://english.www.gov.cn/atts/stream/files/5d877404c6d0cc300eea773a>.
- CHITTOLINI, Giorgio. *Città, comuni e feudi negli stati dell'Italia centro-settentrionale (secoli xiv-xvi)*. Milano, Unicopli, 1996.
- CHRISTIANS, Allison. BEPS and the New International Tax Order. *Brigham Young University Law Review*, Vol. 2016, issue 6, pp. 1603-1647, 2016. Available at: <https://digitalcommons.law.byu.edu/lawreview/vol2016/iss6/4>.
- CHRISTOPHER G. A. Bryant. George Soros's theory of reflexivity: a comparison with the theories of Giddens and Beck and a consideration of its practical value, *Economy and Society*, 31:1, 2002, pp. 112-131.
- CIPOLLINA, Silvia. Profili evolutivi della CFC legislation: dalle origini all'economia digitale. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc. 3, 2015, p. 356-393.
- CLINTON, Robert. The supreme court before John Marshall. *Journal of Supreme Court History*, v. 27, n. 3, pp. 222-239, nov. 2002;
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- COHEN, Daniel. *Richesse du monde, pauvretés des nations*. 2 ed. Paris: Flammarion, 1998
- COHEN, Julie E. Cyberspace as/and Space, In *Columbia Law Review*, n. 107, 2007, pp. 210-256.
- COLLIER, John. *Lady Godiva*. 1897. Oil painting on Canvas, 142,2 cm x 183 cm. Herbert Art Gallery and Museum.
- COMUNIDADE ECONÔMICA DOS ESTADOS DA ÁFRICA OCIDENTAL (ECOWAS). *Tratado da Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental*. Lagos, 1975.
- CONAC Gérard. Quelques réflexions sur le nouveau Constitutionnalisme africain. In : *Actes du Symposium international de Bamako*, novembre 2000, pp. 26-32. Disponible sur: <http://democratie.francophonie.org/IMG/pdf/bamako.297.pdf>
- CONAC, Gérard (Org.) *Les cours suprêmes en Afrique*. Paris, Economica, 1988.
- CONFERENCE de presse conjointe de M. Nicolas Sarkozy, Président de la République, et Mme Angela Merkel, Chancelière de la République fédérale d'Allemagne, sur la crise de la Zone euro et sur la perspective d'un nouveau traité de l'Union européenne, à Paris le 5 décembre 2011. <https://www.vie-publique.fr/discours/183683-conference-de-presse-conjointe-de-m-nicolas-sarkozy-president-de-la-re>
- CONNOLLY, William E. In: *The Ethos of Pluralization*. Minneapolis: University of Minnesota Press, 1995.
- CONSTANT, Benjamin. *Antologia degli scritti politici*. Bologna: Il Mulino, 1962.

CONVERY, Frank; MCDONNELL, Simon e FERREIRA, Susana. The most popular tax in Europe? Lessons from the Irish plastic bags levy. *Environ Resource Econ*, v. 38, pp. 1-11, janeiro 2007.

CORDEIRO GUERRA Roberto. La nuova definizione di “regime fiscale privilegiato” nell’ambito della disciplina in tema di controlled foreign companies e di componenti negative derivanti da operazioni con imprese estere. In: *Rassegna tributaria*, vol. 43, n. 6/2000, pp. 1788-1802

CORDEIRO GUERRA, Roberto. *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*. 2 ed. Milano: Wolters Kluwer, CEDAM, 2016.

CORDEIRO GUERRA, Roberto. Riflessioni critiche e spunti sistematici sulla introducenda disciplina delle controlled foreign companies (art. 127-bis del Tuir). In: *Rassegna Tributaria*, vol. 43, n. 5/2000, pp. 1399- 1412.

COSTA Pietro. Il realismo di Danilo Zolo, in *Jura Gentium - Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale*, 2016. Disponibile in: <<https://www.juragentium.org/topics/thil/costazolo.html>> / O realismo de Danilo Zolo. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 8, n. 2, pp. 27-140, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009.

COSTA, Regina Helena. Função Social da Propriedade, Tributação e Praticabilidade. In: *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n. 68, maio-jun/2018, pp. 43-54.

COSTELLO Tim; BRECHER, Jeremy. *Global village or global pillage: economic reconstruction from the bottom up*. Boston: South End Press 1991.

COUNCIL OF EUROPE. *Convention on Cybercrime of the Council of Europe* (CETS 185). Budapest Convention e o Protocol on Xenophobia and Racism committed through computer systems.

COUNCIL OF EUROPE. *Rule of Law: Checklist*. European Commission for Democracy through Law (Venice Commission). Adopted by the Venice Commission at its 106th Plenary Session (Venice, 11-12 March 2016). Strasbourg, COE, 2016.

COVID-19 Accelerating Economic Trends, Including Inequality, *Forbes*, apr 30, 2021, <https://www.forbes.com/sites/richardmcahey/2021/04/30/covid-19-accelerating-economic-trends-including-inequality/?sh=50dce0fc2b7c>;

CREDIT SUISSE RESEARCH INSTITUTE. *Global wealth report 2021*. Zurich, Credit Suisse Research Institute, June 2021.

CREEDY, John. Taxation, Redistribution and Progressivity: An Introduction. *The Australian Economic Review*, Vol. 32, n. 4, 1999, pp. 410-20.

DAGAN. Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.

- DAHL, Jacob L. Revisiting Bala. In: *Journal of the American Oriental Society*, vol. 126, no. 1, 2006, pp. 77-88.
- DAHL, Robert A. *A Democracia e seus críticos*. Trad. Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo : WMF, 2012.
- DE MIGUEL, Carlos; MANZANO, Baltasar. Green tax reforms and habits. *Resource and Energy Economics*, v. 33, n. 1, p. 231-246, janeiro 2011.
- DE MITA, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 221-256.
- DE MITA, Enrico. *Principi de diritto tributario*. Sesta Edizione Milano: Giuffrè, 2011.
- DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015.
- DELALANDE, Nicolas. *Les batailles de l'impôt : consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Paris, Le Seuil, 2010.
- DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – DIEESE. *A desindustrialização e o setor automotivo: retomada urgente ou crise sem fim*. Nota técnica Dieese, n. 259. São Paulo, Dieese, 01 de julho de 2021.
- DESCARTES, René. *Discurso do método*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 4. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- DESCARTES, René. *Meditações sobre a filosofia primeira*. Coimbra: Almedina, 1976.
- DEUTSCHLAND. Bundesverfassungsgericht. *BVerfGE 40*, 121:133. Waisenrente II. Beschluß des Ersten Senats vom 18. Juni 1975.
- DEUTSCHLAND. Bundesverfassungsgericht. *BVerfGE 78*, 249:266. Fehlbelegungsabgabe. Beschluß des Zweiten Senats vom 8. Juni 1988.
- DEUTSCHLAND. Bundesverfassungsgericht. *BVerfGE 82*, 159:178. Absatzfonds. Beschluß des Zweiten Senats vom 31. Mai 1990.
- DI GASPARE, Giuseppe. *Teoria e critica della globalizzazione finanziaria*. Dinamiche del potere finanziario e crisi sistemiche. Padova, Cedam, 2011.
- DICEY, Albert Venn. *Introduzione allo studio del diritto costituzionale*. Bologna, Il Mulino, 2003.
- DICKSON, D.; GRÁDA, C. Ó.; DAULTREY, S. Hearth Tax, Household Size and Irish Population Change 1672-1821. *Proceedings of the Royal Irish Academy: Archaeology, Celtic Studies, History, Linguistics, Literature*, vol. 82C, 1982, pp. 125-181. www.jstor.org/stable/25506086. Accessed 17 Aug. 2021.
- DIDEROT, Denis. *L'Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*. Vol. II. Paris, 1757, p. 601.
- DIDEROT, Denis. *Scritti Politici*. Furio Diaz (a cura di). Torino: UTET, 1967.
- DIONÍSIO, Mario. *Portinari (1903-1962)*. Lisboa, Artis, 1963.

- DOMINICI, Remo. Considerazioni sul regime delle “CFC”. In: *Corriere Tributario*, 38/2003, 2003, pp. 3123-3127
- DOMINICI, Remo. Le innovazioni al regime delle CFC. In: GARBARINO, Carlo (a cura di). *Aspetti Internazionali della Riforma Fiscale*. Comparative and International Taxation. Milano, EGEA, 2004, pp. 365-376.
- DORIGO, Stefano. Doppia imposizione internazionale e diritto dell'unione europea, *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, Giappichelli, 2013, p. 23-54
- DORIGO, Stefano. Fiscalità, mercato e solidarietà: la crisi economica globale ed il ruolo del diritto dell'Unione Europea. In: *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, Anno XXVII, Fasc. 6, Milano, Giuffrè, 2017, pp. 1531-1561.
- DORIGO, Stefano. Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano. In: *Rivista di diritto tributario*, n. 1, Giuffrè, parte I, 2011, p. 41 ss.
- DORIGO, Stefano; MASTELLONE Pietro. L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del Progetto BEPS. In: *Rivista di diritto tributario*, n. 3, Giuffrè, parte V, p. 35 ss, 2015.
- DOUZINAS, Costas. Greek protests show democracy in action. *The Guardian*. London, 7 February 2011. Disponível em: <<http://www.theguardian.com/commentisfree/2011/feb/07/greece-protest-democracy-government>>. Acesso em: 21 nov. 2014;
- DRIVER G. R.; MILES J. C. *The Babylonian Laws*. Vol. I. Legal Commentary. Oxford, Clarendon Press, 1952.
- DUBLER, Anne-Marie. Tributi feudali, in: *Dizionario storico della Svizzera* (DSS), versione del 05.03.2015 (traduzione dal tedesco). Online: <https://hls-dhs-dss.ch/it/articles/008980/2015-03-05/>.
- DUMARCET, Lionel. *L'affaire Caillaux*. Paris, éditions De Vecchi, 1999.
- DUPAS, Gilberto. A lógica da economia global e a exclusão social, *Estudos Avançados*, vol.12, n. 34, São Paulo, Sept./Dec. 1998, <https://doi.org/10.1590/S0103-40141998000300019>, pp. 121-159;
- DUPAS, Gilberto. *Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo*. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2001.
- DUSSEL, Enrique. *1492: o encobrimento do outro: a origem do mito da modernidade*. Conferências de Frankfurt. Trad. Jaime A. Clasen. Petrópolis: Vozes, 1993.
- DUSSEL, Enrique. Meditações anto-cartesianas sobre a origem do anti-discurso filosófico da modernidade. In: SANTOS, Boaventura de Sousa; MENESES, Maria Paula (Orgs.). *Epistemologias do Sul*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 305 e ss.
- EINSTEIN, Albert; FREUD, Sigmund. *Um diálogo entre Einstein e Freud: por que a guerra?* Santa Maria: FADISMA, 2005

EL MOUDJAHID. Les colonialistes occidentaux sont solidaires entre eux. In *Le Monde*, 08 août 1960.

EMEST Boka, Presidente da Suprema Corte de Costa de Marfim, Editorial, In *Le Monde*, núm. 734, Paris, 8-14 de noviembre de 1962.

ENGLAND. *An abstract of the hair powder act*. London: Allen and West, 1795. Disponible en: <https://bityli.com/yBuw6D>.

ERGEC, Rusen. Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights. *Intertax*, Vol. 39, Issue 1, 2011, pp. 2-11.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Sentencia 113/1989, de 22 de junio*. BOE (Official State Gazzete) number 175, of 24 July 1989. ECLI:ES:TC:1989:113.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La fonción del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002.

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Case of Gáll v. Hungary. Application no. 49570/11*. Second Section, Judgment. Strasbourg, 25 June 2013, final 04/11/2013.

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Case of N.K.M. v. Hungary. Application no. 66529/11*. Second Section, Judgment, Strasbourg, 14 May 2013 (rectified on 2 July 2013), final 04/11/2013.

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. *Case of R.Sz. v. Hungary. Application no. 41838/11*. Second Section, Judgment. Strasbourg, 2 July 2013, final, 04/11/2013.

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS. Guide on Article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights Protection of property. Strasbourg, Updated on 30 April 2021.

EUROPEAN UNION. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*. Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018 REV 4 – NOTE, Brussels, 05 December 2019.

EUROPEAN UNION. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*. Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018 REV 3 – NOTE, Brussels 12 June 2019.

EUROPEAN UNION. *Commission Decision (EU) 2017/1283 of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple (notified under document C(2017) 5605)*.

EUROPEAN UNION. *Commission Decision C (2008) 3255 final, State Aid N 67/2008, Poland and Google Poland Sp. z o.o.*, Brussels, 24.06.2008.

EUROPEAN UNION. *Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (2016/C 262/01)*, JO C 262 de 19.7.2016, pp. 1-50.

EUROPEAN UNION. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud* {SEC(2006) 659}, COM(2006) 254 final, Brussels, 31.5.2006.

EUROPEAN UNION. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*. COM (2015) 302 final. Brussels, 17.6.2015

EUROPEAN UNION. *Comunicação da Comissão «Europa 2020 - Uma estratégia europeia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo»*, COM(2010) 2020 de 3.3.2010

EUROPEAN UNION. *Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy* - Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving. OJ C 2, 6.1.1998, p. 1-6.

EUROPEAN UNION. Convenção 90/436/CEE relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas - Ata final - Declarações comuns - Declarações unilaterais (JO L 225 de 20.8.1990, p. 10-24) e alterações posteriores.

EUROPEAN UNION. *Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*, OJ L 64/1, 11.3.2011.

EUROPEAN UNION. *Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation*. OJ L 336, 27.12.1977, p. 15-20.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018*. ST 5814 2018 INIT – NOTE, Brussels, 20 February 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018*. ST 5814 2018 REV 1 – NOTE, Brussels, 27 February 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018*. ST 5814 2018 REV 2 – NOTE, Brussels, 22 June 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018*. ST 5814 2018 REV 3 - NOTE13.7.2018. Brussels, 13 July 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018*. ST 5814 2018 REV 4 - NOTE20.12.2018. Brussels, 20 December 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation)*: 1998-2019. ST 5814/2018, REV 5 – NOTE, Brussels, 16 October 2019.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation)*: 1998-2019. ST 5814 2018 REV 6 – NOTE. Brussels, 5 December 2019.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Charter of Fundamental Rights of the European Union* (2007/C 303/01), 14 December 2007.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*. Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018 REV 2 – NOTE, Brussels 03 December 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*. Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018, Brussels 20 July 2018;

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*. Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018, Brussels 18 June 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *Code of Conduct Group (Business Taxation)*. Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. ST 9639/2018. Brussels, 12 June 2018.

EUROPEAN UNION. Council of the European Union. *The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*. Report by the Code of Conduct Group (business taxation) suggesting amendments to the Annexes of the Council conclusions of 18 February 2020. End of Written Procedure. CM 3810 2020. Brussels, 6 October 2020.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 4 de abril de 2001, *Friulia Venezia Giulia*, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Acórdão do Tribunal Geral de 15 de julho de 2020. *Irlanda e outros vs. Comissão. (Processos T-778/16 e T-892/16)*. ECLI:EU:T:2020:338

EUROPEAN UNION. Court of Justice. *Judgment in Cases T-778/16, Ireland v Commission, and T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe v Commission*. Luxembourg, 15 July 2020. ECLI:EU:T:2020:338.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (First Chamber), 8 May 2013. *Eric Libert and Others v Gouvernement flamand (C-197/11) and All Projects & Developments NV and Others v Vlaamse Regering (C-203/11)*. Joined Cases C-197/11 and C-203/11. ECLI:EU:C:2013:288.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 15 November 2011. *Joined cases C-106/09 P and C-107/09 P. European Commission (C-106/09 P) and Kingdom of Spain (C-107/09 P) v Government of Gibraltar and United Kingdom of*

Great Britain and Northern Ireland. European Court Reports 2011 -00000. ECLI identifier: ECLI:EU:C:2011:732.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 January 2015. *Eventech Ltd v The Parking Adjudicator*. Case C-518/13. Request for a preliminary ruling from the Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). ECLI:EU:C:2015:9.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Second Chamber) of 15 December 2005. *Case C-66/02. Italian Republic v Commission of the European Communities*. Action for annulment - State aid - Decision 2002/581/EC. European Court Reports 2005 I-10901. ECLI identifier: ECLI:EU:C:2005:768;

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Second Chamber) of 10 January 2006. *Case C-222/04. Ministero dell'Economia e delle Finanze v Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato and Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*. Reference for a preliminary ruling: Corte suprema di cassazione - Italy. European Court Reports 2006 I-00289 ECLI identifier: ECLI:EU:C:2006:8

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court (Seventh Chamber), 9 October 2014. *Case C-522/13. Ministerio de Defensa and Navantia SA v Concello de Ferrol*. Request for a preliminary ruling from the Juzgado de lo Contencioso-Administrativo No 1 de Ferrol. ECLI identifier: ECLI:EU:C:2014:2262.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of 15 March 1994. *Case C-387/92. Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v Ayuntamiento de Valencia*. Reference for a preliminary ruling: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana - Spain. 1994 I-00877. ECLI identifier: ECLI:EU:C:1994:100.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of 17 September 1980. *Philip Morris Holland BV v Commission of the European Communities*. Case 730/79. ECLI:EU:C:1980:209.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of 2 July 1974. *Case 173-73. Italian Republic v Commission of the European Communities*. Family allowances in the textile industry. European Court Reports 1974 -00709. ECLI identifier: ECLI:EU:C:1974:71

EUROPEAN UNION. Court of Justice. Judgment of the Court of First Instance (Fourth Chamber, extended composition) of 15 June 2000. *Alzetta Mauro and others v Commission of the European Communities*. Joined cases T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 to 607/97, T-1/98, T-3/98 to T-6/98 and T-23/98. European Court reports 2000 Page II-02319. ECLI:EU:T:2000:151.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. *Judgment of the General Court, 24 September 2019. Judgment in Cases T-755/15 Luxembourg v Commission and T-759/15 Fiat Chrysler Finance Europe vs. Commission*. Seventh Chamber, Extended Composition. ECLI:EU:T:2019:670.

EUROPEAN UNION. *Decision (EU) 2016/2326 of 21 October 2015 on State aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat (OJ L 351, 22.12.2016, p. 1)*.

EUROPEAN UNION. *Decision (EU) 2016/2326* of 21 October 2015 on State aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat (OJ L 351, 22.12.2016, p. 1

EUROPEAN UNION. *Decision (EU) 2017/502* of 21 October 2015 on State aid SA.38374 (2014/C ex 2014 NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, ECLI:EU:T:2019:669, OJ 2017 L 83.

EUROPEAN UNION. *Decision (EU) 2017/502* of 21 October 2015 on State aid SA.38374 (2014/C ex 2014 NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, ECLI:EU:T:2019:669, OJ 2017 L 83. p. 38)

EUROPEAN UNION. *Decision C (2008) 3255 final*, State Aid N 67/2008, Poland and Google Poland Sp. z o.o., Brussels, 24.06.2008.

EUROPEAN UNION. *Decisione della Commissione UE del 30 agosto 2016*, C(2016) 5605 final.

EUROPEAN UNION. Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (JO L 193, 19.7.2016, p. 1-14).

EUROPEAN UNION. Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia (JO L 265 de 14.10.2017, p. 1-14);

EUROPEAN UNION. Diretiva (UE) nº 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva (UE) nº 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros (JO L 144 de 7.6.2017, p. 1-11).

EUROPEAN UNION. Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO L 64 de 11.3.2011, p. 1-12).

EUROPEAN UNION. Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes;

EUROPEAN UNION. Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. JO L 359 de 16.12.2014, p. 1-29. <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/107/oj>

EUROPEAN UNION. Diretiva 2014/86/UE do Conselho, de 8 de julho de 2014, que altera a Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

EUROPEAN UNION. European Commission. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. COM (2011) 121 final 2011/0058 (CNS). Brussels, 16 March 2011.

EUROPEAN UNION. General Secretariat of the Council. *Commission Communication on an External Strategy for Effective Taxation and Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse*. 8792/1/16 Brussels, 23 May 2016.

EUROPEAN UNION. General Secretariat of the Council. *Criteria and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes – Council conclusions* (8 November 2016). 14166/16, Brussels, 8 November 2016.

EUROPEAN UNION. Judgment of the Court of 24 July 2003. *Altmark Trans GmbH and Regierungspräsidium Magdeburg v Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, and Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht*. Case C-280/00. Reference for a preliminary ruling: Bundesverwaltungsgericht - Germany. ECLI:EU:C:2003:415.

EUROPEAN UNION. *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS).

EUROPEAN UNION. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. COM (2016) 683 final. 2016/0336 (CNS). Strasbourg, 25.10.2016.

EUROPEAN UNION. *Regolamento (UE) n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE (GU L 347 del 20.12.2013, pagg. 25-32)*.

EUROPEAN UNION. *Regulamento (UE) n° 389/2012 do Conselho, de 2 de maio de 2012, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo e que revoga o Regulamento (CE) n° 2073/2004 (JO L 121 de 8.5.2012, p. 1-15)*;

EUROPEAN UNION. *Regulamento (UE) n° 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 268 de 12.10.2010, p. 1-18) e suas alterações posteriores*.

EUROPEAN UNION. *Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving*. Annex 1. OJ C 2, 6.1.1998.

EUROPEAN UNION. *The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*. Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Annex 1. (2021/C 66/10), Brussel, 26 February 2021.

EUROPEAN UNION. *Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union* (2012). [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42012A0302\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42012A0302(01)).

EUROPEAN UNION. *Treaty on the Functioning of the European Union*. Roma, 1957. Consolidated version with declarations annexed to the Final Act of the Intergovernmental Conference which adopted the Treaty of Lisbon, signed on 13 December 2007. OJ C 326, 26.10.2012, p. 47-390. Available in: http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj.

- EUROPEAN UNION. Tribunal de Justiça. Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 4 de abril de 2001, *Friulia Venezia Giulia*, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, n.º 41.
- EYRE, Christopher J. State and Economy in Ancient Egypt (Book Review). *Journal of the Economic & Social History of the Orient*, vol. 42, no. 4, Leiden, Koninklijke Brill, 1999, pp. 575-578.
- FACEBOOK. Facebook Reports Fourth Quarter and Full Year 2020 Results. <https://investor.fb.com/investor-news/press-release-details/2021/Facebook-Reports-Fourth-Quarter-and-Full-Year-2020-Results/default.aspx>
- FALCÃO, Tatiana. *A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treaty*. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Doctoral Series, Vol. 47. Amsterdam, IBFD, April 2019.
- FALK, Richard. *On Human Governance. Towards a New Global Politics*, Cambridge, Polity Press, 1995, pp. 42-46.
- FALK, Richard. *The Promise of World Order*, Philadelphia, Temple University Press, 1987, pp. 120-128.
- FALL, Ismaïla Madior. *Le pouvoir exécutif dans le constitutionnalisme des états d'Afrique*. Paris, L'Harmattan, 2008;
- FAORO, Raymundo. A aventura liberal numa ordem patrimonialista. *Revista USP*, São Paulo, n. 17, p. 14-29, 1993.
- FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001.
- FAVEIRO, Vítor António Duarte. *O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- FERNÁNDEZ, Juan Ignacio Moreno. La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo. *Revista Técnica Tributaria*, n. 124, Enero-Marzo/2019, pp. 15-30.
- FERRAJOLI, L. *Derecho y razón*. Tradução de Perfecto A. Ibañez et al. Madrid: Trotta, 1995.
- FERRAJOLI, Luigi. Per una Costituzione della Terra. In: *Teoria politica*, Nuova serie, Annali 10, 2020, online dal 01 dicembre 2020, consultato il 01 gennaio 2021, pp. 39-57. <http://journals.openedition.org/tp/1008>.
- FERRARESE, Maria Rosaria. *Diritto sconfinato: inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*. Roma-Bari, Laterza, 2006.
- FERRARESE, Maria Rosaria. *Le fonti del diritto transnazionale*. Universidade de Florença [Seminário]. 30 abr. 2019.
- FERRARESE, Maria Rosaria. *Le istituzioni della globalizzazione: diritto e diritti nella società transnazionale*. Bologna, Il Mulino, 2000.
- FERREIRA, Bernardo. O nomos e a lei: considerações sobre o realismo político em Carl Schmitt. *Kriterion: Revista de Filosofia*, Vol. 49, n. 118, 2008, pp. 327-366. <https://doi.org/10.1590/S0100-512X2008000200004>.

- FINKELSTEIN, E. A. et. all. Implications of a sugar-sweetened beverage (SSB) tax when substitutions to non-beverage items are considered, *Journal of Health Economics*, n. 32, 2013, pp. 219-239.
- FIORAVANTI, Maurizio (a cura di). *Lo Stato moderno in Europa*. Roma-Bari, Laterza, 2002.
- FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzionalismo: percorsi della storia e tendenze attuali*. Roma, Bari: Laterza, 2009;
- FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzione e popolo sovrano*. La Costituzione italiana nella storia del costituzionalismo moderno. Bologna, Il Mulino, 2004.
- FIORAVANTI, Maurizio. *Costituzione*, Bologna, Il Mulino, 1999.
- FIORAVANTI, Maurizio. *Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones*. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003.
- FIORAVANTI, Maurizio. *Stato e costituzione. Materiali per una storia delle dottrine costituzionali*, Torino, Giappichelli, 1993.
- FLUES, F.; THOMAS, A. *The distributional effects of energy taxes*. OECD Taxation Working Papers No. 23. Paris, OECD, 2015.
- FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS. *Declaração de Roma Sobre a Segurança Alimentar Mundial e Plano de Acção da Cimeira Mundial da Alimentação*. Roma: FAO, 1996.
- FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS. *The State of Food Insecurity in the World: Addressing food insecurity in protracted crises*. Rome, FAO, 2010.
- FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS (FAO); THE INTERNATIONAL FUND FOR AGRICULTURAL DEVELOPMENT (IFAD); THE UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND (UNICEF); WORLD FOOD PROGRAMME (WFP) AND THE WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). *The State of Food Security and Nutrition in the World 2020. Transforming food systems for affordable healthy diets*. Rome, FAO, 2020. <https://doi.org/10.4060/ca9692en>.
- FORD, Richard T. Law's Territory (A History of Jurisdiction), *Michigan Law Review*, Volume 97, Issue 4, 1999, pp. 843-930. <https://repository.law.umich.edu/mlr/vol97/iss4/2>
- FORSTHOFF, Ernst. Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates. In: FORSTHOFF, Ernst et. al. *Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates*. Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, No. 12, 1954, pp. 8-128.
- FREMSTADA, Anders; PAULB, Mark. The Impact of a Carbon Tax on Inequality. *Ecological Economics*, v. 163, p. 88-97, setembro 2019.
- FUKUYAMA, Francis; WEIWEI, Zhang. The China Model: A Dialogue between Francis Fukuyama and Zhang Weiwei. *New Perspectives Quarterly*, Vol. 28, Issue 4, Fall 2011, pp. 40-67. Available at: <https://doi.org/10.1111/j.1540-5842.2011.01287.x>.

G20. *2013 St Petersburg G20 Leaders' Declaration*. 6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

G20. *Brisbane Summit - Leaders' Communiqué*. Brisbane, November 16, 2014. <http://www.g20.utoronto.ca/2014/2014-1116-communicue.html>

G20. *Declaration on strengthening the financial system – London Summit*. 2 April 2009. https://www.fsb.org/wp-content/uploads/london_summit_declaration_on_str_financial_system.pdf.

G20. *London Summit – Leaders' Statement*. 2 April 2009. https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf

G20. *Pittsburgh Summit – Leaders' Statement*. Pittsburgh September 24-25, 2009. <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communiqu0925.html>.

G20. *Saint Petersburg Action Plan*. 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782786923>.

G20. *Tax Annex to the Saint Petersburg G20 Leaders' Declaration*. Disponível em: <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf>.

G20. *The G20 Los Cabos Summit Leaders' Declaration*. Los Cabos Summit. June 19, 2012. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf>.

G20. *The G20 Saint Petersburg Summit Leaders' Declaration*. Saint Petersburg Summit. 5-6 September 2013. Disponível em: <http://en.g20russia.ru/load/782795034>

G20. *Washington Action Plan*. G-20 Summit on Financial Markets and the World Economy. Washington, November 15, 2008. <https://2009-2017.state.gov/e/eb/ecosum/pittsburgh2009/resources/165080.htm>.

G7 *Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué*. London, 5 June 2021. <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>.

GADAMER, Hans-Georg. Retrospectiva dialógica à obra reunida e sua história de efetuação. Entrevista de Jean Grondin com H.-G. Gadamer. In: ALMEIDA, Custódio Luís Silva de; FLICKINGER, Hans-Georg; ROHDEN, Luiz (Org.). *Hermenêutica Filosófica: nas trilhas de Hans-Georg Gadamer*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2000, pp. 203-222.

GALEOTTI, Sara. *Ex fisco principis nostri: l'amministrazione finanziaria del principato da Augusto a Tiberio (note sul Sc. de Cn. Pisone patre)*. In: *Teoria e Storia del Diritto Privato*, Num. X, Napoli, 2017, pp. 1-38.

GALGANO, Francesco. Il contratto al posto della legge. In: *La globalizzazione nello specchio del diritto*. Bologna, Il Mulino, 2005, pp. 93-114.

GALGANO, Francesco; CASSESE, Sabino; TREMONTI, Giulio; TREU, Tiziano. *Nazioni senza ricchezza, ricchezze senza nazione*. Bologna, Il Mulino, 1993.

GALINDO, Cristina. “Quando as empresas são mais poderosas que os países”, *El Pais*, 08 nov 2017. https://brasil.elpais.com/brasil/2017/11/03/economia/1509714366_037336.html

- GALLI, Carlo. *La Guerra Globale*. Roma-Bari, Laterza, 2002.
- GALLINO, *Globalizzazione e disuguaglianze*. Roma-Bari: Laterza, 2001.
- GALLINO, Luciano. Globalizzazione e sviluppo della rete. In *I viaggi di Erodoto*, Atti del convegno “Mappa del ‘900”, Rimini 22-24 novembre 2001 supplemento, Vol. 14, 2001.
- GALLO Franco. *Mercato unico e fiscalità: aspetti del coordinamento fiscale*, in AA.VV., *Coordinamento fiscale nell’Unione Europea*, Atti del Congresso internazionale dell’Osservatorio Giordano dell’Amore sui Rapporti fra diritto ed economia, svoltosi a Stresa, 19-20 maggio 2020, Milano, 2001.
- GALLO Franco. *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, vol. 43, n. 3/2000, p. 725-750.
- GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*. 2 ed. Bologna, Il Mulino, 2011.
- GALLO, Franco. Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale. In: *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, n. 2/2010, pp. 197-208.
- GARGARELLA, Roberto. *Crisis de la representación política*. México: Fontamara, 2002.
- GARGARELLA, Roberto. *Latin American Constitutionalism, 1810-2010: The Engine Room of the Constitution*. New York and Oxford: Oxford University Press, 2013.
- GARGARELLA, Roberto; Courtis, Christian. *El nuevo constitucionalismo latinoamericano: promesas e interrogantes*. CEPAL – Serie Políticas Sociales. Santiago: Naciones Unidas, 2009.
- GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 11a. México, Porrúa, 1982
- GAUDUSSON, Jean du Bois de. Defensa e ilustración del constitucionalismo en África: después de quince años de práctica del poder. *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l’honneur de Louis Favoreu. Dalloz, 2007 (versão traduzida por Laura Ospina Mejía, disponível em: <http://www.lavozdelderecho.com/files/TRADUCCI%D3N%20FRANCES.pdf>).
- GAUTHIER, David. *Logic of Leviathan*. Oxford, Clarendon Press, 1969.
- GEHLEN, Arnold. *L’Uomo*. La sua natura e il suo posto nel mondo. Milano, Mimesis, 2010.
- GHARIANI, F. *Manuel opérationnel d’utilisation des revenus de l’écotaxe*. Washington, World Bank, 2015.
- GIARDINA, Emilio. *Scritti scelti (1960-2007)*. Milano, Franco Angeli, 2008.
- GIDDENS, Anthony. *As consequências da modernidade*. São Paulo: UNESP, 1991.
- GIDDENS, Anthony. *Para além da esquerda e da direita*. Lisboa, Celta, 1997.
- GLANTZ, Andrew E. A tax on light and air: Impact of the Window Duty on Tax Administration and Architecture, 1696-1852. In: *Penn History Review*, vol. 15, issue 2, University of Pennsylvania, may 2008, pp. 18-40.

GLOBAL HEALTH INSIGHTS. *COVID-19 and the status of women's, children's, and adolescents' health and rights: a targeted literature review of current evidence for action on universal health care and accountability*. Independent Accountability Panel; 2020 (https://iapewec.org/wp-content/uploads/2020/05/Final_Targeted-Review_Covid-and-Accountability-for-WomensChildrens-and-Adolescents-Health_GLOHI-1.pdf, accessed 15 June 2020).

GOLDSMITH, Jack L. The Internet and the Legitimacy of Remote Cross-Border Searches, *University of Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper*, No. 16, 2001, pp. 1-15.

GORI, Gianmarco. Social media ed elezioni. I limiti del diritto e il rischio di una modulated democracy. In: *Rivista Informatica e diritto*, n. 1-2/2017, Numero speciale Informatica e diritto / Social media e diritti. Diritto e social media (a cura di Gian Luca Conti, Marina Pietrangelo, Francesco Romano). Firenze, ITTIG, Edizioni Scientifiche Italiane, 2017, pp. 203-236.

GRABER, Mark A. Establishing judicial review: Marbury and the judicial act of 1789. *Tulsa Law Review*, v. 38, n. 4, p. 609-650, 2003;

GRINBERG, Itai. The New International Tax Diplomacy. *The Georgetown Law Journal*, Vol. 104, 2016, pp. 1137-1196.

GROS, Carmen Orcástegui. La reglamentación del impuesto del monedaje en Aragón en los siglos XIII-XIV. *Aragón en la Edad Media*, n. 5, 1983, pp. 113-121.

GROTIUS, Hugo. *The Freedom of the Seas*. Translated and revised by Ralph Van Deman Magoffin (first published 1688). New York: Oxford University Press, 1916.

GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. In *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, 2002, pp. 7-13.

GUTMANN, Daniel. Globalisation et justice fiscale. *L'année Fiscale*, PUF, Paris, 2003, pp. 109-127.

HÄBERLE, Peter. El constitucionalismo como proyecto científico. Trad. Miguel Azpitarte Sánchez, In: *ReDCE*, n. 29, enero-junio 2018, https://www.ugr.es/~redce/REDCE29/articulos/04_HABERLE.htm#cuatro;

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da constituição – contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da constituição*. Porto Alegre: Fabris, 1997. p. 13

HABERMAS, Jürgen. *La costellazione postnazionale*. Feltrinelli, Milano, 2002;

HAEMERS, Jelle ; LAMBERT Bart. Pouvoir et argent. La fiscalité d'État et la consommation du crédit des ducs de Bourgogne (1384-1506), *Revue du Nord*, vol. 379, no. 1, 2009, pp. 35-59.

HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. *The Federalist*. Cambridge: Harvard University Press, 2014.

- HAMMARSKJÖLD, Dag; apud Portinari Murals are Dedicated at UN. *Brazilian Bulletin XIII*, no. 310, September 15, 1957
- HAMMURABI. *Código de Hammurabi*. Trad. E. Bouzon. Petrópolis: Vozes, 1976.
- HARRINGTON, Matthew. Judicial review before John Marshall. *The George Washington Law Review*, v. 72, p. 51-94, 2003.
- HAYEK, Friedrich A. Von. *O caminho da servidão*. 5. ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990 / Lisboa: Edições 70, 2009.
- HEADEY, D. et al. Impacts of COVID-19 on childhood malnutrition and nutrition-related mortality. *Lancet*. 2020; 396 (10250): pp. 519-21. doi: [https://doi.org/10.1016/S0140-6736\(20\)31647-0](https://doi.org/10.1016/S0140-6736(20)31647-0).
- HEIDEGGER, Martin. *A caminho da linguagem*. Tradução de Marcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2003
- HEIDEGGER, Martin. *Los problemas fundamentales de la fenomenología: curso de Marburgo del semestre de verano de 1927*. Trad. Juan José García Norro. Madrid: Trotta, 2000.
- HEIDEGGER, Martin. *Ontologia: hermeneutica de la facticidad*. (Version de Jaime Aspiunza). Madrid: Alianza, 1999.
- HEIDEGGER, Martin. *Que é isto – a filosofia? Identidade e diferença*. Trad. Ernildo Stein. Petrópolis: Vozes, 2009.
- HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. Márcia Sá Cavalcante Schuback. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2008.
- HELD, David. *Governare la globalizzazione. Una alternativa democratica al mondo unipolare*. Bologna, Il Mulino, 2005.
- HERBST, Jeffrey. *States and power in Africa: comparative lessons in authority and control*. Princeton: Princeton University Press, 1992.
- HERNÁNDEZ, Antonio. A Tres Lustrós de la Reforma Constitucional de 1994. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Vol. 60, 254, 2010. pp. 171-200.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho tributario ambiental*. Madri: Marcial Pons, 2000.
- HERTZOG, Robert. Le pouvoir dépensier de l'exécutif, *Problèmes Economiques*, 2.347, 27 octobre 1993, p. 5 ss.
- HERZFELD, Mindy. The Case Against BEPS: Lessons for Tax Coordination. *Florida Tax Review*, vol. 21, 2017, pp. 1-59 <https://doi.org/10.5744/ptr.2017.0001>.
- HESPANHA, Pedro. Mal-estar e risco social num mundo globalizado: Novos problemas e novos desafios para a teoria social. In: Santos, Boaventura de Sousa. (Org.). *A globalização e as ciências sociais*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005, p. 161-196.
- HESPANHA, Pedro; CARAPINHEIRO, Graça (orgs.). *Risco social e incerteza: Pode o Estado recuar mais?* Porto: Afrontamento, 2002.

HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Centro Estud. Constitucionales, 1992.

HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace. In: Amir, Maayan; Sela Ruti (Org.). *Extraterritorialities in occupied worlds*. Punctum Books, 2016, pp. 173-202.

HILDEBRANDT, Mireille. Extraterritorial jurisdiction to enforce in cyberspace? Bodin, Schmitt, Grotius in cyberspace, In *University of Toronto Law Journal*, Volume 63, Number 2, Spring 2013, pp. 196-224.

HIRSCH, Joachim; KANNANKULAM, John. The Spaces of Capital: The Political Form of Capitalism and the Internationalization of the State. In: *Antipode*, Vol.43 (1), Oxford, Blackwell, 2011, pp. 12-37.
<https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09557570701680464>

HIRST Paul; THOMPSON, Grahame. *Globalization in question*. Cambridge, Polity Press, 1999 / *Globalização em questão: a economia internacional e as possibilidades de governabilidade*. Tradução de Wanda Caldeira Brant. Petrópolis: Vozes, 1998.

HIRST, Paul. The global economy: myths and realities. In *International affairs*, vol. 73, 1997, pp. 409-427.

HOBBS, Thomas. *Dialogue Between a Philosopher and a Student of the Common Law of England*. Chicago, Cropsey Ed., 1998.

HOBBS, Thomas. *Leviathan*. London, Penguin Classics, 1985.

HOLANDA, Sergio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 4 ed. Brasília: UNB Editora, 1963.

HOLMES Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights*. Why liberty depends on taxes, W. W. Norton & Company, New York. London, 2000.

HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007.

HUNTINGTON, Samuel. Democracy's Third Wave. *Journal of Democracy*, Vol.2. No.2, 1991.

ICC. *ICC Environmental Taxation Principles: Fiscal Instruments and Environmental Policy Making*. ICC Commissions on Environment and Energy Taxation. International Chamber of Commerce, 2012.

INSTITUTE FOR HEALTH METRICS AND EVALUATION (IHME) AND THE LANCET. *Global Burden of Disease 2019*. Portal disponível em: <https://www.thelancet.com/gbd>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Estatísticas do século XX*. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

INSTITUTO HUMANITAS UNISINOS. *Revista do Instituto Humanitas Unisinos*, nº 431, Pós-colonialismo e pensamento descolonial. A construção de um mundo plural, São Leopoldo, Ano XIII Unisinos, nov. 2013. Disponível em: <http://www.ihuonline.unisinos.br/media/pdf/IHUOnlineEdicao431.pdf>. Acesso em: 10.04.2014.

INTERNATIONAL LABOUR OFFICE (ILO) AND UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND (UNICEF). *Child Labour: Global estimates 2020, trends and the road forward*. ILO and UNICEF, New York, 2021.

INTERNATIONAL LABOUR OFFICE (ILO). *Making decent work a reality for domestic workers: Progress and prospects ten years after the adoption of the Domestic Workers Convention, 2011 (No. 189)*. Geneva: ILO, 2021.

INTERNATIONAL LABOUR OFFICE (ILO). *The End of Child Labour: Within reach*. Global. Report of the Director-General. Report under the follow-up to the ILO Declaration on Fundamental Principles and Rights at Work. International Labour Conference, 95th Session 2006. Report I (B). Geneva, International Labour Office, 2006. Disponibile em: <<http://www.ilo.org/public/english/standards/relm/ilc/ilc95/pdf/rep-i-b.pdf>>. Accesso em: 18 nov. 2011. p. 5-9.

INTERNATIONAL LABOUR OFFICE (ILO). *Transition from the Informal to the Formal Economy Recommendation, 2015 (No. 204)*. Geneva, 104th ILC session (12 Jun 2015).

INTERNATIONAL LABOUR OFFICE (ILO). *Women and men in the informal economy: a statistical picture*. 3. ed. Geneva: ILO, 2018.

INTERNATIONAL LABOUR OFFICE (ILO). *World Employment and Social Outlook: Trends 2021*. Geneva: ILO, 2021.

INTERNATIONAL TRADE CENTRE (ITC). *SME Competitiveness Outlook 2021: Empowering the Green Recovery*. Geneva, ITC, June 2021.

ISENMANN, Eberhard. Medieval and renaissance theories of state finance. In: BONNEY, Richard (ed.). *Economic systems and state finance*. Oxford, Clarendon Press, 1995, pp. 21-52.

ISENSEE, Josef. Steuerstaat als Staatsform. In: STÖDTER, Rolf (Hrsg.). *Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht; Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag*. Tübingen, Mohr 1977, pp. 409-436.

ISSA ABDOURHAMANE, Boubacar. *Les cours constitutionnelles dans de processus de démocratisation en Afrique : analyse comparative à partir des exemples du Bénin, de la Côte d'Ivoire et du Niger (thésis)*. Pessac, Université Montesquieu-Bordeaux IV, 2002.

ITALIA. Corte di Cassazione. Sezione tributaria. *Sentenza n. 25467*. Imposte dirette - Disposizioni generali - Classificazione dei redditi - Tassazione dei proventi illeciti - Esonero in caso di restituzione "volontaria" – Condizioni. Depositata il 13 novembre 2013.

ITALIA. *Legge 11 marzo 2014, n. 23*. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. 14G00030. GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014.

ITALIA. *Legge 7 aprile 2003, n. 80*. Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale. Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 91 del 18 aprile 2003.

ITALIA. *Regio Decreto 13 febbraio 1927, n. 124*. Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia n. 39 del 17 febbraio 1927.

ITALIA. *Regio Decreto 19 dicembre 1926, n. 2132*. Publicado sulla Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia n. 296 del 24 dicembre 1926.

JACOBSON, Michael F.; BROWNELL, Kelly D. Small Taxes on soft Drinks and snack foods to promote Health, *American Journal of Public Health*, vol. 90, n. 6, Junho 2000, pp. 854-57.

JAMES I's *Speech Before Parliament*, March 21, 1609. The Penguin Book of Historic Speeches. Brian MacArthur, Ed. New York: Penguin Books, 1997. <http://www.luminarium.org/sevenlit/james/1609speech.htm>

JELLINEK, Georg. *L'état modern e son droit*. Paris, Panthéon Assas, 2005.

JOGARAJAN, Sunita. Prelude to the international tax treaty network: 1815-1914 early tax treaties and the conditions for action. *Oxford Journal of Legal Studies*, London, 2011, pp. 9-12.

JOHNSTON, David. *The Retic of Leviathan*. Princeton, Princeton University Press, 1989.

JOUMARD, Isabelle; PISU, Mauro; BLOCH, Debbie. Tackling income inequality: The role of taxes and transfers. In: *OECD Journal: Economic Studies*. 2012. http://dx.doi.org/10.1787/eco_studies-2012-5k95xd6l65lt.

JOUVENEL, Bertrand de. *La Sovranità*. Milano, Giuffrè, 1971.

JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em Tempos de Globalização*. Trad. José Luiz Bolzan de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

KADARY, Sally L. D. "Taxation". In REDFORD, D. (ed.). *Oxford Encyclopedia of Ancient Egypt*. Vol. III. New York, 2001, pp. 351-356.

KANT, Emmanuel. *Projet de paix perpétuelle*. Trad. Jean Gibelin. Paris, Librairie Philosophique J. Vrin, 1948.

KANTOROWICZ, Ernst, H. *Os dois corpos do rei: um estudo sobre teologia política medieval*. São Paulo: Companhia das letras, 1998.

KEUTCHA TCHAPNGA, C. Droit constitutionnel et conflits politiques en Afrique noire francophone. In : *RFDC*, n. 63, 2005, pp. 451-492.

KLARE, Karl E. Legal Culture and Transformative Constitutionalism. In *South African Journal on Human Rights*, Volume 14, 1998, pp. 146-188, Disponível em: <https://doi.org/10.1080/02587203.1998.11834974>;

KLIKSBERG, Bernardo. *Por uma economia com face mais humana*. Brasília: Unesco, 2003.

KÖCHE, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da administração: uma leitura sistêmica do direito tributário. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 11, n. 1, pp. 141-158, June 2015. Available from: <https://doi.org/10.1590/1808-2432201507>. Access on 17 May 2021.

KÖCHE, Rafael. *Direito da Alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença*. São Paulo: Liber Ars, 2017.

KÖCHE, Rafael. Fiscalità e globalizzazione: pensare il diritto tributario in un quadro filosofico-giuridico transnazionale? *Rivista L'Altro Diritto*, v. 3, pp. 41-54, 2019.

KÖCHE, Rafael. Inteligência artificial a serviço da fiscalidade: Sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina (SISAM). In: Hugo de Brito Machado. (Org.). *Tributação e Novas Tecnologias*. Indaiatuba: Foco, 2021, pp. 187-202.

KÖCHE, Rafael. L'intelligenza artificiale a servizio della fiscalità: il Sistema brasiliano di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico (SISAM). In: Stefano Dorigo. (Org.). *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*. Pisa: Pacini, 2020, pp. 333-348.

KÖCHE, Rafael. Pandemia de desigualdades: a crise sanitária do novo coronavírus no Brasil. In: *Direitos Humanos e Crises Globais*. (no prelo, 2021).

KÖCHE, Rafael. *Taxation beyond representation: politica fiscale internazionale e l'esigenza di una teoria della democrazia post-rappresentativa*. In: *Jura Gentium. Rivista di filosofia del diritto internazionale e della politica globale*, edizione speciale "Pensare il diritto e la politica con Danilo Zolo" (no prelo, 2021).

KÖCHE, Rafael; RICHTER, Luíza. The coronavirus emergency and the inequality unveiled: the Brazilian case. In: *Legal dimension. Studi per il Dottorato in Scienze Giuridiche dell'Università di Firenze* (no prelo, Giappichelli, 2021).

KRUGMAN, Paul. We Are the 99.9%. *The New York Times*. The Opinion Pages. New York, 24 nov 2011. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2011/11/25/opinion/we-are-the-99-9.html>>. Acesso em: 21 nov. 2014;

LA PRESSION internationale s'accroît contre les «astuces fiscales» . *Tribune de Geneve*, 12.04.2013. Disponible : <http://www.tdg.ch/economie/La-pression-internationale-s-accroit-contre-les-astuces-fiscales/story/13551377>.

LACOUTURE, Jean ; BAUMIER, Jean. *Le Poids du Tiers Monde*. Paris, Arthaud, 1962, p. 176 apud Lions, Monique. Tendencias específicas de la democracia africana, In *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año 1, Núm. 1, p. 325-349, enero- abril de 1968, Disponível em: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3497/17.pdf>.

LAMBERT, Peter J. Inequality Reduction through the Income Tax. In: *Economica*, vol. 60, 1993, pp. 357-365.

LANDAIS, Camille; PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Pour une révolution fiscale: un impôt sur le revenu pour le XXIe siècle*. Paris : Seuil, 2011.

LANDER, Edgardo (org). *Colección Sur Sur*. Buenos Aires, Clacso, 2005.

LANG, Joachim. *Justiça fiscal e globalização*. In. COSTA, Alcides et al. (Coord.). *Direito Tributário atual*. V. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 71-90.

LANGA, Justice Pius. Transformative Constitutionalism. *Stellenbosch Law Review*, Claremont, pp. 351-360, 2006. Disponível em: <https://www.sun.ac.za/english/learning-teaching/ctl/Documents/Transformative%20constitutionalism.pdf>

- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007.
- LAURENT, Alain. *Théories contre l'impôt*. Paris, Les Belles Letters, 2000.
- LE MONDE. *40 cartes pour comprendre la Chine*. Hors-série. Paris, mai. 2021.
- LEFORT, Claude. *A invenção democrática: os limites da dominação totalitária*. Trad. Isabel Marva Loureiro. São Paulo: Brasiliense, 1983.
- LEGALE, Siddharta. A Corte Constitucional do Equador e as veias abertas do novo constitucionalismo latino-americano. In: Rodrigo Brandão. (Org.). *Cortes Constitucionais e Supremas Cortes*. Salvador: Juspodivm, 2017, pp. 130-160.
- LEGALE, Siddharta. O Tribunal Constitucional Plurinacional da Bolívia e as veias abertas do novo constitucionalismo latino-americano (II). *Cortes Constitucionais e Supremas Cortes*. Salvador: Juspodivm, 2017, pp. 180-210.
- LEGALE, Siddharta. O Tribunal Supremo de Justiça da Venezuela e os males de origem do novo constitucionalismo latino-americano. In: Rodrigo Brandão. (Org.). *Cortes Constitucionais e Supremas Cortes*. Salvador: Juspodivm, 2017, pp. 100-130.
- LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.
- LEICESTER, A.; WINDMEIJER, F. *The "fat tax": economic incentives to reduce obesity*. IFS Briefing Notes BN49, London, Institute for Fiscal Studies, 2004.
- LEMAITRE, Frédéric. Face à Biden, la Chine pense avoir déjà gagné la partie. *Le Monde*, Chronique, 23 mars 2021. https://www.lemonde.fr/idees/article/2021/03/23/face-a-biden-la-chine-pense-avoir-deja-gagne-la-partie_6074112_3232.html
- LEMAITRE, Frédéric. Le « modèle chinois » de souveraineté d'Internet gagne du terrain. *Le Monde*, 07 avril 2021. https://www.lemonde.fr/international/article/2021/04/07/le-modele-chinois-de-souverainete-d-internet-gagne-du-terrain_6075852_3210.html
- LÉVINAS, Emmanuel. *Entre Nós: Ensaios sobre a alteridade*. Trad. Pergentino Stefano Pivatto et. al. Petrópolis: Vozes, 2004.
- LIONS, Monique. Tendencias específicas de la democracia africana, In *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año 1, Núm. 1, p. 325-349, enero-abril de 1968, Disponível em: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3497/17.pdf>.
- LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. 2.ed. São Paulo, Martins Fontes, 2005 / *Two Treatises of Government*. London, Guernsey Press, 1986.
- LUCAS Jr., Gary. Saving Smokers from themselves: The Paternalistic Use of Cigarette Taxes, *University of Cincinnati Law Review*, vol. 80, Issue 3, 2012, pp. 693-752.
- LUCIANO Gallino, *Globalizzazione e sviluppo*, Roma-Bari, Laterza, 2000.

LUHMANN Niklas. *Potere e complessità sociale*. trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il Saggiatore, 1979.

LUHMANN, Niklas. A restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do direito. In: Arnaud, André-Jean; Lopes Jr., Dalmir (Org.). *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. México: Anthropos, 2005.

LUHMANN, Niklas. *Das Recht der Gesellschaft*. Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag, 1993.

LUHMANN, Niklas. Die Einheit des Rechtssystems. In *Rechtstheorie*, Vol. 14, Issue 2, Berlin, Duncker & Humblot, 1983, pp. 129-154.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate, Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Felipe Segura. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2009.

LUHMANN, Niklas. *La differenziazione del diritto*. Bologna, Il Mulino, 1990.

LUHMANN, Niklas. *La Sociedad de la Sociedad*. Trad. Javier Torres Nafarrate. México: Ed. Herder/Universidad Iberoamericana, 2007.

LUHMANN, Niklas. *Poder*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985.

LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. São Paulo, Vozes, 2016 / *Soziale Systeme: Grundriss einer allgemeinen Theorie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1987 / *Sistemi Sociali*. Fondamenti di una teoria generale, trad. Alberto Febbrajo e Reinhard Schmidt. Bologna, Mulino, 1984.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Vol. I. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. *Soziologische Aufklärung 1: Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme*. Opladen, Westdeutscher, 1970.

LUHMANN, Niklas. *Soziologische Aufklärung 2: Aufsätze zur Theorie der Gesellschaft*. Opladen, Westdeutscher, 1975.

LUHMANN, Niklas. *Stato di diritto e sistema sociale*. Guida Editori, Nápoles, 1978.

LUHMANN, Niklas. *Struttura della società e semantica*, trad. Maria Sinatra. Roma-Bari, Laterza, 1983.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. In: *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 08, n. 02, pp. 640-659, agosto 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHIAVELLI, Niccolò. *Il Principe*. A cura di Neil Novello. Siena, Barra, 2007 / *Il Principe*. Roma, Newton & Compton, 2005 / *Il Principe*. Torino: Einaudi-Gallimard, 1997.

- MADLINGOZI, Tshepo. Social justice in a time of neo-apartheid constitutionalism: critiquing the anti-black economy of recognition, incorporation and distribution. *Stellenbosch Law Review*, vol. 28, no. 1, pp. 123-147, 2017. Disponibile: <http://hdl.handle.net/2263/64971>.
- MADUAGWU, O. Michael. *Globalization and its challenges to National Cultures and Values: A Perspective from Sub-Saharan Africa*. Paper presented at the International Roundtable on the challenges of Globalization. University of Munish, 18-19 March., 1999.
- MADURO, Miguel Poiares; PISTONE, Pasquale (Eds.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam, IBFD, 2011.
- MAFFESOLI M. *Post-modernité*, CNRS, Paris, 2010.
- MALBERG, Carré de. *Contribution à la théorie générale de l'État*. Tome II, Paris, Sirey, 1922.
- MALBERG, Carré de. *Contribution à la théorie générale de l'État*. Tome I, Paris, Sirey, 1920.
- MARCHESSOU Philippe ; TRESCHER, Bruno. *Droit Fiscal International et Européen*. Bruxelles, Bruylant, 2018.
- MARONGIU, Giovanni, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*. Padova, CEDAM, 1988.
- MARONGIU, Giovanni. *Storia del fisco in Italia. I. La politica fiscale della destra storica (1861-1876)*, Torino, Giulio Einaudi editore, 1995.
- MASCARO, Alysson Leandro. *Estado e forma política*. São Paulo, Boitempo, 2013.
- MASON, Ruth. The Transformation of International Tax. *American Journal of International Law*, Vol. 114, n. 3, 2020, pp. 353-402. doi:10.1017/ajil.2020.33.
- MASSIE, Robert K. *Peter the Great: His Life and World*. New York: Alfred A. Knopf, 1980.
- MATTEI, Roberto de. *La sovranità necessaria*. Riflessioni sulla crisi dello Stato moderno, Il Minotauro, 2001.
- MATTEUCCI, Nicola. Constitucionalismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco (Orgs.). *Dicionário de política*. 5. ed. Brasília : Universidade de Brasília, Vol. 1, p. 256, 2000.
- MATTEUCCI, Nicola. *Lo Stato moderno*. Bologna, Il Mulino, 1997.
- MATTEUCCI, Nicola. *Organizzazione del potere e libertà: Storia del costituzionalismo moderno*. Bologna: il Mulino, 2016.
- MATURANA, H.; VARELA, F. *The tree of knowledge: The biological roots of human understanding*. Boston: Shambhala Publications, 1987.
- MAURI, Diego. Un 'potere fuori misura': l'applicazione della dottrina dell'atto politico ai drone strike (intervento in) *Droni armati: alla ricerca di un quadro normativo*, VIII Antonio Cassese Lecture, Campus delle Scienze Sociali, aula D15, 004, Firenze, mercoledì 23 ottobre 2019.

MBONDENYI, Morris Kiwinda; OJIENDA. *Constitutionalism and Democratic Governance in Africa: Contemporary Perspectives from Sub-Saharan Africa*. South Africa: Pretoria University Law Press, 2013.

MCINERNEY, Robert Garfield. "Oz Never Did Give Nothing to the... Scarecrow: Neurophenomenology and Critical Pedagogy". In: *Phenomenology & Practice*, Volume 4, No. 1, 2010, pp. 68-87.

McKECHNIE, William Sharp. *Magna Carta: a Commentary on the Great Charter of King John*. Glasgow: Maclehose, 1914

MELIN, Eduardo. Análise sobre a política de supremacia papal de Bonifácio VIII, frente à autonomia nacional da França de Felipe IV (1296-1303). *Dissertação de Mestrado*. Universidade Estadual Paulista (UNESP), Faculdade de Ciências e Letras. Assis, 2019.

MERLEAU-Ponty, Maurice. *O visível e o invisível*. Trad. José Artur Gianotti e Armando Mora d'Oliveira. São Paulo: Perspectiva, 2007.

MIGNOLO, W. D. El pensamiento decolonial: desprendimiento y apertura. Un manifiesto. In Gómez, S. C.; Grosfoguel, R. (Orgs.), *El giro decolonial: reflexiones para una diversidad epistémica más allá del capitalismo global*. Bogotá: Siglo del Hombre Editores, Universidad Central, Instituto de Estudios Sociales Contemporáneos y Pontificia Universidad Javeriana, Instituto Pensar, 2007, pp. 25-46.

MILNE, J.; ANDERSEN; M. S. (eds). *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2012.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Vol. 1. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1996.

MISES, Ludwig Von. *Human Action*. (original edition 1949). Auburn: The Ludwig Von Mises, 1998 / *Ação humana: Um tratado de economia*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990.

MISES, Ludwig Von. *Liberalismo*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1987, p. 33.

MISES, Ludwig Von. *Uma crítica ao intervencionismo*. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1988.

MOHAMMED, Mikidadu. Green Tax Shocks and Economic Growth. *International Journal of Energy Economics and Policy*, v. 10, n. 2, p. 302-318, janeiro 2020.

MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

MOSCHETTI, F. *Il principio della capacità contributiva*. Padova, Cedam, 1973.

MOSCHETTI, F., Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità, In: Perrone, L.; Berliri, C. (a cura di) *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, pp. 45 ss.

MOVIMIENTO 15-M: los ciudadanos exigen reconstruir la política. *El País*. Madrid, 17 mai. 2011. Disponível em:

<http://politica.elpais.com/politica/2011/05/16/actualidad/1305578500_751064.html>.

Acesso em: 21 nov. 2014.

MURPHY, Curtis G. *Progress without consent: enlightened centralism vis-à-vis local self-government in the towns of east Central Europe and Russia, 1764-1840*. Dissertation submitted to the Faculty of the Graduate School of Arts and Sciences of Georgetown University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in History. Washington DC, Georgetown University, November 3, 2011.

MURPHY, Liam; Nagel, Thomas. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2002 / *O Mito da Propriedade*. São Paulo, Martins Fontes: 2005.

MUSSOLINI, Benito. *Il discorso dell'Ascensione*. Il regime fascista per la grandezza d'Italia: pronunciato il 26 maggio 1927 alla Camera dei deputati. Roma: Libreria Littorio, 1927.

NABAIS, José Casalta. A tributação das empresas pelo rendimento real. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, jan./jul. 2019, p. 579-583.

NABAIS, José Casalta. Dever fundamental de pagar tributos? In: *VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual* (ABDT/AJUFE/AJUFESP/DEF – FD - USP – 26 – 28/05/2021).

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, 11. ed. Almedina: Coimbra, 2019.

NABAIS, José Casalta. Direitos fundamentais e tributação. In: *Boletim da Faculdade de Direito*. Universidade de Coimbra. (no prelo).

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, vol. I, 2005; vol. II, 2008; vol. III, 2010; vol. IV, 2015; e vol. V, 2018

NABAIS, José Casalta. *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009.

NABAIS, José Casalta. Sobre a privatização da justiça tributária. In: *Transação Tributária*. Homenagem ao Professor Doutor Sacha Calmon Navarro Coelho. (no prelo, previsão para publicação em 2021).

NABAIS, José Casalta. Um direito fundamental a não pagar impostos? In: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes*. São Paulo, Almedina Brasil, 2021, pp. 233 e ss.

NACHUM, Lilac; LIVANIS, Grigorios; HONG, Hyokyong Grace. When near is far and far is near: physical and constructed dimensions of geography and their implications for inward FDI performance. In: UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (UNCTAD). *Transnational Corporations*. Volume 28, 2021, Number 1. New York, 2021, pp. 1-28.

NAÇÕES UNIDAS no Brasil. Mais de 4,2 bilhões de pessoas vivem sem acesso a saneamento básico. 19 nov. 2020. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/101526-mais-de-42-bilhoes-de-pessoas-vivem-sem-acesso-saneamento-basico>.

NAÇÕES UNIDAS. Cerca de 1,8 bilhão de pessoas dependem de instalações de saúde onde falta água. *ONU News*, 14 janeiro 2021. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2021/01/1738702>. Acesso em 06 jul. 2021.

NAGEL, Robert. *Marbury v. Madison and modern judicial review*. *Wake Forest Law Review*, v. 38, p. 613-633, 2003.

NAÍM, Moisés. *El fin del poder*. México: Debate, 2015.

NATIONAL AERONAUTICS AND SPACE ADMINISTRATION (NASA). *The Artemis Accords*. Principles for cooperation in the civil exploration and use of the moon, mars, comets, and asteroids for peaceful purposes. October 13, 2020.

NATIONAL INSTITUTES OF HEALTH. *Pathways to Global Health Research: Strategic Plan 2008-2012*. The John E. Fogarty International Center Advancing Science for Global Health. U.S. Department of Health and Human Services. Bethesda, National Institutes of Health, 2008. Disponível em: <http://www.fic.nih.gov/About/Documents/stratplan_fullversion.pdf>. Acesso em: Acesso em: 10 dez. 2011.

NELSON, William Edward. *Marbury v. Madison: the origins and legacy of judicial review*. Lawrence: University Press of Kansas, 2000.

NEVES, Marcelo. Luhmann, Habermas e o estado de direito. *Lua Nova*, vol. 37, 1996, pp. 93-106.

NINO, Carlos Santiago. *Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 1992.

NKRUMAH, Kwame. *Neo-Colonialism: The Last Stage of Imperialism*. London: Thomas Nelson & Sons, Ltd., 1965.

NUMBER of billionaires in UK reached new record during Covid crisis. *The Guardian*, Londres, 21 mai. 2021. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2021/may/21/number-of-billionaires-in-uk-reached-new-record-during-covid-pandemic>, acesso em: 07 jul. 2021

NUZZOLO, Agostino. La disciplina CFC tra attività di controllo dell'amministrazione finanziaria e disapplicazione – alcuni spunti di riflessione anche alla luce del progetto di riforma della tassazione delle società. In: *Il Fisco*, n. 32/2003, pp. 4995-5010.

OBERSON Xavier. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. 2. Ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2018.

OBERSON, Xavier. L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au "big bang". In : *Revue de droit fiscal*, no. 24, 2013, pp. 110-116.

OBERSON, Xavier. Récents développements dans le droit de l'assistance internationale en matière fiscale, notamment avec les Etats-Unis : sept leçons à tirer de "l'affaire UBS. In: BELLANGER, François; WERRA, Jacques de. *Genève au confluent du droit interne et du droit international* : Mélanges offerts par la Faculté de droit de l'Université de Genève à la

Société suisse des juristes à l'occasion du congrès 2012. Zürich : Schulthess, 2012, pp. 135-164.

OCCUPY protests around the world: full list visualized. *The Guardian*, London, 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.theguardian.com/news/datablog/2011/oct/17/occupy-protests-world-list-map>>. Acesso em: 21 nov. 2014.

ODDENINO, Alberto. *La governance di Internet fra autoregolazione, sovranità statale e diritto internazionale*. Torino: Giappichelli, 2008.

OECD. *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard*. Progress made as at 2 April 2009. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42497950.pdf>.

OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris, OECD Publishing, 2013.

OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*. Paris, OECD Publishing, 2013.

OECD. *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, by the Forum on Tax Administration*. Paris, Éditions OCDE, 2013. doi: 10.1787/9789264200852-en.

OECD. *Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*. Revised Discussion. Paris, OECD Publishing, 2012.

OECD. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Exchange of Information on Request*. Handbook for Peer Reviews 2016-2020. Third Edition. Paris: OECD, 2016.

OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. Paris, Éditions OCDE, 1998. doi:10.1787/9789264162945-en.

OECD. *Harmful Tax Practices – 2018*. Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OECD Publishing, 2019. <https://doi.org/10.1787/7cc5b1a2-en>.

OECD. *Interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment) of the OECD model tax convention*. Public discussion draft. Paris, OECD Publishing, 2011.

OECD. *Keeping it Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, OECD, Paris, 2012. Available on www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. (2017, Full Version). Paris: OECD, 2019. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2014. <https://doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment*. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OECD Publishing, 2020. <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

OECD. *Tax Co-operation for Development Progress Report*. Paris: OECD, 2020. <https://www.oecd.org/tax/global/tax-co-operation-for-development-progress-report-2019.pdf>

OECD. *Transfer pricing and multinational enterprises*. Paris: OECD, 1979.

OECD. *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation*. 10th Anniversary Report. 10th anniversary meeting of the Global Forum, 26-27 November 2019.

OECD. *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*. Approved by the OECD Council on 17 July 2012. Paris: OECD Publishing, 2012.

OECD. *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, 2018. <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>

OECD/COUNCIL OF EUROPE. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paris: OECD Publishing, 2011. <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

OHMAE, Kenichi. *The end of the nation state: the rise of regional economies*. London, Harper-Collins, 1995.

OLASUNKANMI A. Constitution without constitutionalism: interrogating the Africa experience. *Art Human Open*, ACC J., 2018, Vol. 2, n. 5, pp. 272-276. DOI: 10.15406/ahoaj.2018.02.00069.

OLIVEIRA Jr., Vincente de Paulo Augusto de; HOLANDA, Marcus Mauricius; MENDONÇA, Tânia Luíza Calou de Araújo. A Tributação e a Extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento socioeconômico brasileiro e redução das desigualdades sociais. *Revista Videre*, v. 10, n. 19, p. 121-134, janeiro-junho 2018.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Ética e Economia*. São Paulo: Ática, 1995.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. Prefácio. In: Rohden, Luiz. *Interfaces da Hermenêutica*. Caxias do Sul, EDUCS, 2008, p. 16.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta Lingüístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Sobre fundamentação*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1993.

ORGANIZAÇÃO DA UNIDADE AFRICANA (OUA). *Carta de Banjul dos Direitos Humanos e dos Povos*, 1986.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. *Acordo que regula as Atividades dos Estados na Lua e em outros Corpos Celestes, de 5 de dezembro de 1979*. (Resolução nº 34/68). Nova Iorque, 1979.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. *Acordo sobre o Salvamento de Astronautas e Restituição de Astronautas e de Objetos lançados ao Espaço Cósmico, de 1968*. Londres, Washington e Moscou, em 22 de abril de 1968.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. *Convenção Relativa ao Registro de Objetos Lançados no Espaço Cósmico, de 12 de novembro de 1974.*

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Assembleia Geral. *Convenção sobre Responsabilidade Internacional por Danos Causados por Objetos Espaciais.* Londres, Washington e Moscou a 29 de março de 1972.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Declaração do Milênio.* Lisboa: United Nations Information Centre, 2000. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/Docs/declaracao_do_milenio.pdf>. Acesso em: 10 out. 2011

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Global e-commerce jumps to \$26.7 trillion, fuelled by COVID-19.* Nova Iorque, 03 mai. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/05/1091182>, acesso em: 28 jul. 2021.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Tratado sobre Princípios Reguladores das Atividades dos Estados na Exploração e Uso do Espaço Cósmico, Inclusive a Lua e Demais Corpos Celestes, de 1967.*

ORGANIZATION OF AFRICAN UNITY (OAU). *Charter of the Organization of African Unity.* 25 May 1963.

PACHUKANIS, Evgeny. *Teoria geral do direito e marxismo.* São Paulo, Acadêmica, 1988.

PALMER, Richard E. *Hermenêutica.* Trad. Maria Luiza Ribeiro da Silva. Lisboa: Edições 70, 1989.

PANDEMIA faz as maiores fortunas do planeta dispararem, *El Pais*, 01 jan. 2021, <https://brasil.elpais.com/economia/2021-01-01/pandemia-faz-as-maiores-fortunas-do-planeta-dispararem.html>.

PANDEMIA levanta debate sobre tributação. *Estadão*, 29 nov 2020. <https://www.infomoney.com.br/economia/pandemia-levanta-debate-sobre-tributacao/>.

PAPOTTI Raul-Angelo; MOLINARI, Filippo. L'evoluzione della normativa sulle CFC alla luce delle modifiche della Legge di stabilità 2016. In: *Corriere tributario*, Vol. 39, n. 6/2016, pp. 417-424.

PAPOTTI Raul-Angelo; MOLINARI, Filippo. La disciplina CFC alla prova della Direttiva anti-elusione dell'Unione Europea. *Corriere Tributario*, Vol. 39, n. 34/2016, pp. 2609-2615.

PAPPALARDO A. L'analisi economica della politica. In: A. Panebianco (a cura di), *L'analisi della politica: tradizioni di ricerca, modelli, teorie.* Bologna, Il Mulino, 1989, pp. 193-216.

PARADA, Leopoldo, Full Taxation: The Single Tax Emperor's New Clothes (January 12, 2021). *Florida Tax Review*, Vol. 24, (2021), Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3636073>).

PARKINSON, Elizabeth. *The Establishment of the Hearth Tax 1662-66.* Kew, List and Index Society, 2008.

PASTOR, Roberto Viciano (Org.). *Estudios sobre el nuevo Constitucionalismo Latinoamericano.* Valência, Tirant Lo Blanch, 2012.

- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- PEETERS, Bruno et. al. *The concept of tax*. Atti del convegno della European Association of Tax Law Professors (EATLP), tenutosi a Caserta nel 2005. Amsterdam, IBDF, 2008.
- PERRY, Elizabeth. *Challenging the Mandate of Heaven: Social Protest and State Power in China*. Armonk: Sharpe, 2002.
- PEZZOLO, Luciano. Tassare e pagare le tasse tra medioevo e prima età moderna. In: *Historiae*. Scritti per Gherardo Ortalli. Venezia, Edizioni Ca' Foscari, 2013, pp. 237-251.
- PIKETTY, Thomas. *L'économie des inégalités*. 6. ed. Paris : La Découverte, 2008.
- PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXI^e siècle*. Paris : Seuil, 2013.
- PIKETTY, Thomas. Responding to Chinese challenge with democratic socialism. *Le Monde*, 13 juillet 2021. Available at: <https://www.lemonde.fr/blog/piketty/2021/07/13/responding-to-chinese-challenge-with-democratic-socialism/>.
- PIRES, Rita Calçada. *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2018.
- PISTONE, Pasquale. Soft Tax Law: steering legal pluralism towards international tax coordination. In WEBER, Dennis (Org.) *Traditional and Alternative routes to European tax integration*. Amsterdam, IBDF, 2010, p. 97-116.
- PLATÃO. *Crátilo*. Trad. Maria José Figueiredo. Lisboa: Instituto Piaget, 2001.
- PLATÃO. *Teeteto*. 3.ed. Trad. Adriana Manuela Nogueira e Marcelo Boeri. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2010.
- POCAR, Fausto. *L'esercizio non autorizzato del potere statale in territorio straniero*. Padova, CEDAM, 1974.
- PORTINARI, Candido. *Portinari, His Life and Art*. Introduction by Rockwell Kent. Chicago, The University of Chicago Press, 1940.
- PORTINARI. Memórias. In: *Portinari do Brasil* (documentário). Série Grandes Brasileiros. FBL Criação e Produção. 2012. 56min.
- POULANTZAS, Nicos. *O Estado, o poder, o socialismo*. Rio de Janeiro, Graal, 2000.
- PRESIDENT Donald J. Trump is confronting china's unfair trade policies*. The White House. Office of the Press Secretary. U.S. Mission China, May 29, 2018. <https://china.usembassy-china.org.cn/president-trump-is-confronting-chinas-unfair-trade-policies/>.
- PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). Brasil. Reportagens. *Levar esgoto para todos requer US\$ 200 bi*. Nova York, 24 jan. 2008. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/saneamento/reportagens/index.php?id01=2868&lay=san>.
- PROKISCH, Rainer. Does it make sense if we speak of an 'international tax language'? In: VOGEL, Klaus (Coord.). *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and Germany*. Amsterdam: Kluwer, 1998, pp. 103- 110.

- QUIJANO, Aníbal. Coloniality and Modernity/Rationality, *Cultural Studies*, Vol. 21, Num. 2, 2007, pp. 168-178.
- RAUSCH, Sebastian; YONEZAWA, Hidemichi. The Intergenerational Incidence of Green Tax Reform. *Climate Change Economics*, v. 09, n. 01, np. ou l. 1840007-1-1840007-25, mar. 2018.
- RAWLS, John. *Lectures on History of Moral Philosophy*. Cambridge, Harvard University Press, 2000
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo, Martins Fontes, 2002.
- RICARDO, Rainer. Interstate Patronage and the Westphalian Narrative of International Politics. *Academia Letters*, Article 366, 2021, pp. 1-7. <https://doi.org/10.20935/AL366>.
- RICOEUR, Paul. *O conflito das interpretações: ensaios de hermenêutica*. Trad. M. F. Sá Correia. Porto: Res, 1990.
- ROCHA, Leonel Severo. *A Problemática Jurídica: uma introdução transdisciplinar*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1985. p. 53.
- ROCHA, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019,
- ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (Coord.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. The Netherlands: Kluwer, 2017.
- RODRÍGUEZ Garavito, César (Coord.). *El Derecho en América Latina: un mapa para el pensamiento jurídico del siglo XXI*. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2011.
- RODRIK, Dani. A rutura iminente na tecnologia global. *Project Syndicate*, Sep 8, 2020. <https://www.project-syndicate.org/commentary/making-global-trade-rules-fit-for-technology-by-dani-rodrik-2020-09/portuguese>. Acesso em 06 jul. 2021.
- RODRIK, Dani. *The Globalization Paradox: Democracy and the Future of the World Economy*. W.W. Norton & Company Ltd., 2011.
- ROHDEN, Luiz. *Hermenêutica Filosófica*. São Leopoldo: UNISINOS, 2002.
- ROSANVALLON, Pierre. *A Crise do Estado-Providência*. Goiânia: UFG; Brasília: UnB, 1997.

- ROTONDI, Giuliana. Storia Le tasse più pazze della storia. *Focus Storia* [tratto da un articolo di Arianna Pescini], 9 settembre 2018. Disponível em: <https://www.focus.it/cultura/storia/le-tasse-piu-pazze-della-storia>.
- ROTTERDAM, Erasmo de. *Elogio da Loucura*. Trad. Paulo M. Oliveira. eBooksBrasil, 2002.
- ROUSSEAU, Dominique. Diálogo entre o cosmopolitismo institucional e o constitucionalismo global: mais do que promessas para o século XXI [Aula Magna]. São Leopoldo, Unisinos, 24 mar. 2021.
- ROUSSEAU, Dominique. Pour une gouvernance mondiale démocratique. In: *Revue européenne du droit*, Num. 2, Gouverner la mondialisation, Paris, mars 2021, pp. 101-106.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Contrat Social*. Paris, Gallimard, 2002.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012.
- RUSCHI, Filippo. Il diritto, la guerra e la 'tecnica scatenata'. considerazioni sul drone warfare. In: Filippo Ruschi, Roger Campione (curatori). *Guerra, diritto e sicurezza nelle relazioni internazionali*. Torino: Giappichelli, 2019, pp. 27-67.
- RUSCHI, Filippo. *Questioni di spazio: la terra, il mare, il diritto secondo Carl Schmitt*. Torino, Giappichelli, 2012.
- RUSCHI, Filippo. Verso la guerra robotica? Una riflessione di filosofia del diritto internazionale (intervento in) *Droni armati: alla ricerca di un quadro normativo*, VIII Antonio Cassese Lecture, Campus delle Scienze Sociali, aula D15, 004, Firenze, mercoledì 23 ottobre 2019.
- SACCHETTO Claudio. L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione mondiale nel Paese di residenza. In *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2/2001, pp. 35-57.
- SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*. New York, W.W. Norton, 2019.
- SAHLIN, Jenny, et al. Introduction of a waste incineration tax: Effects on the Swedish waste flows. *Conservation and Recycling*, v. 51, n. 4, pp. 827-846, outubro 2007.
- SANCHÍS, Luis Prieto. *Ley, principios, derechos*. Madrid: Dykinson, 1998.
- SANTORO, Emilio. A historical perspective: from social inclusion to excluding democracy. In: COUNCIL OF EUROPE. *Redefining and combating poverty: Human rights, democracy and common assets in today's Europe*. Trends in Social Cohesion. N. 25. Strasbourg: Council of Europe Publishing, 2012, pp. 21-58.
- SANTORO, Emilio. *Diritto e diritti: lo stato di diritto nell'era della globalizzazione - studi genealogici: Albert Venn Dicey e il rule of law*. Torino, Giappichelli, 2008.
- SANTORO, Emilio. La povertà nell'era della globalizzazione: una genealogia dell'arte di ignorare i poveri. *Quaderni Fiorentini Per La Storia Del Pensiero Giuridico Moderno*, vol. 42, pp. 59-99, 2013.

- SANTORO, Emilio. Rule of law e ‘libertà degli inglesi’. L’interpretazione di Albert Venn Dicey. In: Costa, Pietro; Zolo, Danilo (Org.). *Lo stato di diritto: Teoria, storia, critica*. Milano: Feltrinelli, 2002.
- SANTORO, Emilio. Una beffa alla sua miseria: precondizioni dell’effettività del diritto ad avere diritti, *Ragion Pratica*, 2014, pp. 435-454.
- SANTOS, Boaventura de Sousa; MENESES, Maria Paula (Orgs.). *Epistemologias do Sul*. Coimbra: Almedina, 2010.
- SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.
- SANTOS, Marta Costa; CORDEIRO, Francisca Robalo. *A introdução das fat taxes em Portugal: algumas considerações*. Observatório das Taxas & Contribuições, Centro de Estudos de Direito Público e Regulação Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, maio 2016.
- SAPONARO, Fabio. La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell’Unione Europea: analisi e prospettive. In: *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, Vol. 11, N. 1, pp. 2-22, São Leopoldo, Unisinos, janeiro-abril 2019. doi:10.4013/rechtd.2019.111.01.
- SARDO, Alessio (eds.). *Law and State: Classical Paradigms and Novel Proposals*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 5. Bern: Peter Lang AG, 2015.
- SARTRE, Jean-Paul. Le colonialisme est un système. *Les Temps Modernes*, n. 123, Paris, Gallimard, mar.-abr. 1956 (reeditado em *Situations*, V. Paris : Gallimard, 1964).
- SASSEN, Saskia. *Territory, authority, rights: from medieval to global assemblages*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2006.
- SASSEN, Saskia. The Savage Sorting: Emergent Predatory Logics. In: Belov, Martin. In: *Global Governance and Its Effects on State and Law*. Central and Eastern European Forum for Legal, Political, and Social Theory Yearbook. Vol. 6. Frankfurt, Peter Lang GmbH, 2016, pp. 23-52.
- SASSEN, Saskia. When territory deborders territoriality. In: *Territory, politics, Governance*. Vol. 1, Issue 1: pp. 21-45, 2013.
- SCHLESINGER, JR., Arthur. *The Imperial Presidency*. New York: The Mariner Books, 2004.
- SCHMITT, Carl. *Teologia Politica*. Bologna, Il Mulino, 1972, p. 33.
- SCHMITT, Carl. *Terra e mare: una considerazione sulla storia del mondo*. A cura di Angelo Bolaffi. Milano, Giuffrè Editore, 1986.
- SCHMITT, Carl. *The Nomos of the Earth: in the International Law of the Jus Publicum Europaeum*. Translated and Annotated by G. L. Ulmen. New York: Telos Press, 2003.
- SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 1992.

- SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011 / 9 ed. 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHUBACK, Marcia Sá Cavalcante. O vazio do nada – Heidegger e a questão da superação da metafísica. In: Imaguire, Guido; Almeida, Custódio Luís S. de; Oliveira, Manfredo Araújo de (Orgs.). *Metafísica contemporânea*. Petrópolis: Vozes, 2007, pp. 81-97.
- SCHUMPETER, J. *Capitalism, Socialism and Democracy*. New York: Harper & Brothers, 1942 / Capitalismo, socialismo e democracia. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.
- SCHWÆBEL, Jean. La discussion sur la liquidation du colonialisme fait figure de préface au débat algérien, In *Le Monde*, 02 décembre 1960.
- SELIGMAN, Edwin R. A. *Double taxation and international fiscal cooperation*. New York: The MacMillan Company, 1928.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.
- SEN, Amartya. *Globalizzazione e libertà*. Milano, Mondadori, 2003.
- SEN, Amartya. *L'économie est une science morale*. Paris : La Découverte, 2003.
- SEN, Amartya. *Repenser l'inégalité*. Trad. Paul Chemla. Paris: Seuil, 2000.
- SHARLACH, Tonia M. *Bala: Economic Exchange between Center and Provinces in the Ur III State*. Harvard University, Ann Arbor, 1999.
- SHARLACH, Tonia M. Taxes in Ancient Mesopotamia. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.
- SHARLACH. Tonia M. *Provincial Taxation and the Ur III State*. Leiden: Brill, 2004.
- SHAXSON, Nicholas; CHRISTENSEN, John. Tax competitiveness – a dangerous obsession. In: PAGGE, Thomas; MEHTA, Krishen (Coord.). *Global tax fairness*. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- SIBANDA, Sanele. Not purpose-made! Transformative Constitutionalism, Post-independence Constitutionalism and the Struggle to Eradicate Poverty. *Stellenbosch Law Review*, Vol. 22, N. 3, January 2011, pp. 482-500.
- SIEYES, Emmanuel. *Qu'est-ce que le Tiers Etat ?* (1789). Genève, Doz, 1970.
- SILVA FILHO, José Carlos Moreira da; PEZZELLA, Maria Cristina Cereser (Org.). *Mitos e Rupturas no Direito Civil Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SILVERMAN, David. Taxes in Ancient Egypt. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002

- SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Vol. I. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987 / *A riqueza das nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas*. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985.
- SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Vol. II. 2.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- SOMMERVILLE, John P. *Thomas Hobbes: Political Ideas in Historical Context*. New York, St. Martin's Press, 1992.
- SOREL J-M. L'évolution des institutions financières internationales : entre redéploiement et fragilité, une restructuration systemique en chantier. In : *Annuaire Français de Droit International*. Vol. LII, CNRS, Paris, 2006, pp. 481-504.
- SOROS, George. "General Theory of Reflexivity", *Financial Times*, october 27 2009, <https://www.ft.com/content/0ca06172-bfe9-11de-aed2-00144feab49a>;
- SOROS, George. *On Globalization*. Milano: Ponte alle Grazie, 2002.
- SOROS, George. *The Crash of 2009 and What it Means: The New Paradigm for Financial Markets*. New York: Public Affairs, 2009;
- SPANISH youth rally in Madrid echoes Egypt protests. *BBC News*. London, 18 mai. 2011. Disponível em: <<http://www.bbc.co.uk/news/world-europe-13437819>>. Acesso em: 21 nov. 2014;
- STEIN, Ernildo. *A Questão do Método na Filosofia: um estudo do modelo heideggeriano*. São Paulo: Duas Cidades, 1973.
- STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da Hermenêutica. In: Stein, Ernildo; Streck, Lenio Luiz (Orgs.). *Hermenêutica e Epistemologia*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 9-24.
- STEIN, Ernildo. *Nas proximidades da antropologia: ensaios e conferências filosóficas*. Ijuí: Unijuí, 2003.
- STEVANATO, Dario. Controlled Foreign Companies: concetto di controllo e imputazione del reddito. In: *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8/2000, parte prima, pp. 777-802.
- STIGLER, George J. Theory of Economic Regulation, *Bell Journal of Economics and Management Science*, Vol. 2, n. 1, 1971, pp. 03-21.
- STIGLITZ, Joseph. *Globalization and Its Discontents*. New York, WW Norton & Company, 2002 / *A Globalização e seus malefícios*. São Paulo: Futura, 2002.
- STIGLITZ, Joseph. *Making Globalization Work*. New York/London, Norton & Company, 2006.
- STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa : Bertrand, 2014. p. 14.
- STRANGE, Susan. *Chi governa l'economia mondiale?* Bologna, Il Mulino, 1998.

STRECK, Lenio Luiz. A filosofia e a linguagem ou de como tudo começou com Crátilo. In: *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 151-182.

STRECK, Lenio Luiz; Lima Danilo Pereira. “Liberalismo à Moda Brasileira: o Velho Problema do Capitalismo Politicamente Orientado”, In *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza, ano 14, n. 18, p.207-228, jan./jun. 2016, disponível em: doi:10.12662/2447-6641oj.v14i18.p207-228.2016.

SUETONIUS Tranquillus, Caio. *De Vita Caesarum Libri 8* [publicação original entre 119-122 d.C]. Lipsiae, In Aedibus B.G. Teubneri, 1933.

TAIWO, Olufemi. *Africa Must Be Modern: A Manifesto*. Indianapolis: Indiana University Press, 2014.

TANZI, Vito. *Globalizzazione e sistemi fiscali*. Arezzo, Banca Etruria, 2002.

TATE, C. Neal; VALLINDER, Torbjorn (ed.). *The global expansion of judicial power*. New York: New York University Press, 1995.

TAX JUSTICE NETWORK (2011) *The Cost of Tax Abuse: a brief paper on the cost of tax evasion worldwide*. <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>.

TAX JUSTICE NETWORK. *Corporate Tax Haven Index – 2021*. <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/country-list.pdf>.

TAX JUSTICE NETWORK. *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*. Published together with global union federation Public Services International and the Global Alliance for Tax Justice. November 2020. https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf.

TAYLOR, Charles. *Argumentos Filosóficos*. Trad. Adail Ubirajara Sobral. São Paulo: Loyola, 2000.

TAYLOR-GOOPY, Peter. Welfare, hierarquia e a “nova direita” na era Thatcher. In: *Revista Lua Nova*, n. 24. São Paulo: Marco Zero, 1991, p 165-187. <https://doi.org/10.1590/S0102-64451991000200009>.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Direito Público Transnacional: por uma compreensão sistêmica das esferas transnacionais de regulação jurídica. *Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica*, Vol. 19, n. 2, mai-ago 2014. pp. 400-429, doi:10.14210/nej.v19n2.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Globalismo pluriversalista: lo Stato-nazione nelle istanze sovranazionali di regolazione politico-giuridica. Tesi di Dottorato. Università di Firenze. Firenze, 2009.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. Qual a função do Estado constitucional em um constitucionalismo transnacional? In: Streck, Lenio Luiz; Rocha, Leonel Severo; Engelmann, Wilson (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da Unisinos: mestrado e doutorado*. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: Unisinos, 2012, pp. 9-32.

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

TEUBNER G. *Constitutional fragments: Societal constitutionalism and globalization*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

TEUBNER G. Societal constitutionalism: alternatives to State-centred Constitutional Theory. In: JOERGES C.; SAND I.-J.; TEUBNER G. (eds.). *Constitutionalisation and Transnational Governance*. Oxford: Oxford University Press, 2004, pp. 3-28.

THE AMERICAN economy is perilously fragile. Concentration of wealth is to blame. *The Guardian*, Londres, 23 jun. 2021. Disponível em: <https://www.theguardian.com/commentisfree/2021/jun/23/american-economy-us-concentration-wealth-blame>, acesso em: 07 jul. 2021

THE LEVELLERS 1649: John Lilburne's Leveller Manifesto. In: Brailsford, H. N. *The Levellers and the English Revolution*. Nottingham, Spokesman, 1998. <https://www.bilderberg.org/land/leveller.htm>

THE RICH are getting richer. How can we reduce inequality? *News Decoder* Londres, 07 jul. 2021. Disponível em: <https://news-decoder.com/the-rich-are-getting-richer-how-can-we-reduce-inequality/>, acesso em: 07 jul. 2021

THE WORLD'S most valuable resource is no longer oil, but data, *The Economist*, May 6th 2017, <https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data>

THUMFART, Johannes. "On Grotius's Mare Liberum and Vitoria's De Indis, Following Agamben and Schmitt". *Grotiana* 30.1, 2009, pp. 65-87. <https://doi.org/10.1163/016738309X12537002674286>.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Köln, 2008 / *Direito Tributário (Steuerrecht)*, Vol. I. Tradução da 18. ed. Alemã, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20 ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. II, valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TØRSLØV, Thomas R.; WIER, Ludvig S.; ZUCMAN, Gabriel. *The Missing Profits of Nations*. *NBER Working Paper 24701*. National Bureau of Economic Research, Cambridge, 2018.

TOURAINÉ, Alain. *Crítica da Modernidade*. 6.ed. Trad. Elia Ferreira Edel. Petrópolis: Vozes, 1999.

UCKMAR, Victor. *Principi comuni di Diritto Costituzionale Tributario*. Padova, CEDAM, 1999 / *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

UN ACCORD prometteur sur la fiscalité mondiale. *Le Monde*, Editorial, Publié 07 juin 2021. https://www.lemonde.fr/idees/article/2021/06/07/un-accord-prometteur-sur-la-fiscalite-mondiale_6083174_3232.html.

UNESCO. Institute of Statistics. Data for the Sustainable Development Goals. <http://uis.unesco.org/>. Acesso em 07 jul. 2021.

UNESCO. *One year into COVID: prioritizing education recovery to avoid a generational catastrophe*. Report of UNESCO online conference 29 March 2021. Paris, UNESCO, 2021. Disponível em: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000376984>. acesso em: 28 jul. 2021.

UNICEF OFFICE OF RESEARCH - INNOCENTI. *COVID-19 and the Looming Debt Crisis: Protecting and Transforming Social Spending for Inclusive Recoveries*. Innocenti Research Report no. 01. UNICEF Office of Research - Innocenti, Florence, 2021;

UNICEF. COVID-19: Schools for more than 168 million children globally have been completely closed for almost a full year, says UNICEF. *News release*. 02 March 2021. <https://www.unicef.org/press-releases/schools-more-168-million-children-globally-have-been-completely-closed>. acesso em: 28 jul. 2021.

UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND (UNICEF) AND WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). *Progress on household drinking water, sanitation and hygiene, 2000-2017*. Special focus on inequalities. New York: UNICEF and WHO, 2019.

UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND (UNICEF) and World Health Organization (WHO). *Progress on household drinking water, sanitation and hygiene, 2000-2017*. Special focus on inequalities. New York: UNICEF and WHO, 2019. Cfe. Base de dados disponível em: <https://Washdata.org>, acesso em: 01/06/2020.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. *Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of covid-19 impact on online retail 2020*. Technical Notes on ICT for Development N° 18. Geneve, UNCTAD, 3 May 2021.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (PNUD) AND OXFORD POVERTY AND HUMAN DEVELOPMENT INITIATIVE. *Global Multidimensional Poverty Index 2020 Charting pathways out of multidimensional poverty: Achieving the SDGs*. 2020. <http://hdr.undp.org/en/2020-mpi>.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP). *Humanity Divided: Confronting Inequality in Developing Countries Empowered lives. Resilient nations.* New York: UNDP, 2013. Disponível em: <http://www.undp.org/content/dam/undp/library/Poverty%20Reduction/Inclusive%20development/Humanity%20Divided/HumanityDivided_Full-Report.pdf>. Acesso em 22 nov. 2014.

UNITED NATIONS EDUCATIONAL (UNESCO). *Education for All by 2015: Will we make it? Education for All Monitoring Report 2008.* Paris, UNESCO, 2007. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0015/001548/154820e.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2011.

UNITED NATIONS HUMAN SETTLEMENTS PROGRAMME (UN-HABITAT). *World Cities Report 2020: The Value of Sustainable Urbanization: Nairobi*, UN-Habitat 2020.

UNITED NATIONS HUMAN SETTLEMENTS PROGRAMME. *The Challenge of Slums: Global Report on Human Settlements.* London, Earthscan, 2003.

UNITED NATIONS SECURITY COUNCIL. “Non-intervention in the internal affairs of States by the United Nations under Article 2, paragraph 7”. In: *Repertoire of the Practice of the Security Council*, Part III. Purposes and principles of the Charter of the United Nations. 22nd Supplement (2019), pp. 46-53.

UNITED NATIONS. *‘Inequality virus’ threatens ‘catastrophe for all’ unless crisis can be overcome together.* Nova Iorque, 15 abr. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/04/1089872>, acesso em: 28 jul. 2021

UNITED NATIONS. 5 things you should know about the state of the global economy. *UN News.* Nova Iorque, 11 mai. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/05/1091672>, acesso em: 28 jul. 2021.

UNITED NATIONS. *Domestic workers among hardest hit by COVID crisis, says UN labour agency.* Nova Iorque, 15 jun. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/06/1094022>, acesso em: 28 jul. 2021.

UNITED NATIONS. Inter-agency Task Force on Financing for Development. *Financing for Sustainable Development Report 2021.* New York: United Nations, 2021, p. xiii. Available from: <https://developmentfinance.un.org/fsdr2021>. Acesso em: 28 jul. 2021.

UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.* United Nations New York, 2017.

UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries.* Secretariat’s Working Draft – May 211. Geneva: UN, 2011.

UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries.* E/C.18/2010/CRP.4. Geneva: UN, 2010.

UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries.* E/C.18/2012/CRP.1. Geneva: UN, 2012.

UNITED NATIONS. *Resolution adopted by the General Assembly on 28 July 2010: The human right to water and sanitation.* A/RES/64/292. 3 August 2010.

UNITED NATIONS. *Without access to vaccines, COVID will continue widening inequality everywhere*. Nova Iorque, 09 abr. 2021. Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2021/04/1089462> , acesso em: 28 jul. 2021.

UNITED STATES OF AMERICA. 1765 Stamp Act Congress, New York. In Green, Jonas. *Proceedings of the Congress at New-York*. Rare Book and Special Collections Division, Library of Congress. Annapolis, 1766, <<http://www.loc.gov/exhibits/magna-carta-muse-and-mentor/no-taxation-without-representation.html>.

UNITED STATES OF AMERICA. *Declaration of Rights and Grievances (1765)*. In: William Samuel Johnson Papers, Manuscript Division, Library of Congress. October 19, 1765.

US-CHINA trade dispute. *The Financial Times*, <https://www.ft.com/us-china-trade-dispute>.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O sistema tributário internacional contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. *Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC*, Ceará, v. 37, jan./jun. 2017, pp. 147-198.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. *O Princípio de Igualdade*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. pp. 253-7.

VAN PARIJS, Philippe. Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée. In : *Archives de Philosophie du Droit*, vol. 46, 2002, pp. 329-348.

VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*. Coimbra, Almedina. 1999.

VATTEL Emmer de. *Law of Nations or the Principles of Natural Law Applied to the Conduct and to the Affairs of Nations and of Sovereigns*, New York, William S. Hein & Co, Inc., 1995 / Book III, Washington, Carnegie Institute of Washington, 1916, Chapter XII, § 190. https://constitution.org/2-Authors/vattel/vattel_03.htm / J. Chitty (Ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 2011.

VERBIST, Gerlinde. Redistributive effect and progressivity of taxes: An international comparison across the EU using EUROMOD. In: *EUROMOD Working Paper*, No. EM5/04, Colchester, University of Essex, Institute for Social and Economic Research (ISER), 2004. <http://hdl.handle.net/10419/68968>.

VERGOPOULOS, Kostas. *Globalização, o fim de um ciclo: ensaios sobre a instabilidade internacional*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2005.

VIEIRA, Padre Antônio. *História do Futuro*. vol. I [1718]. <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/ua000253.pdf>

VIEIRA, Padre António. *Sermão do Bom Ladrão*, 1655. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/fs000025pdf.pdf>

VILLIERS-MORIAME, Aude. Covid-19 : en Argentine, les grandes fortunes taxées pour faire face à la crise. *Le Monde*, 06 décembre 2020. https://www.lemonde.fr/economie/article/2020/12/06/covid-19-en-argentine-les-grandes-fortunes-taxe-es-pour-faire-face-a-la-crise_6062386_3234.html.

- VISENTINI, P. G. F. Independência, marginalização e reafirmação da África (1957-2007). In: MACEDO, JR. (org.). *Desvendando a história da África* [online]. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2008. Diversidades series, pp. 123-137. Available from: doi: 10.7476/9788538603832.
- VITALI, Stefania; GLATTFELDER, James B.; BATTISTON Stefano. The Network of Global Corporate Control. *PLoS ONE*, Vol. 6, n. 10, pp. 1-6, 2011. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0025995>.
- VOGEL, Klaus et al. *On double taxation conventions*. The Hague: Kluwer Law, 1997.
- WALKER N. *Postnational Constitutionalism and Postnational Public Law: a tale of two neologisms*. University of Edinburgh School of Law Research Paper Series, Vol. 20, 2012, pp. 01-28.
- WALLERSTEIN I. *Il sistema mondiale dell'economia moderna*, Bologna, Il Mulino, 1982.
- WALTZ, Kenneth. *Theory of International Politics*. Long Grove, Waveland Press: 2010.
- WARAT, Luis Alberto. *A Rua Grita Dionísio! Direitos Humanos da Alteridade, Surrealismo e Cartografia*. Trad. Vivian Alves de Assis, Julio Cesar Marcellino Jr. e Alexandre Moraes da Rosa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.
- WARBURTON, David A. *State and Economy in Ancient Egypt: Fiscal Vocabulary of the New Kingdom*. Fribourg/Göttingen: University Press/Vandenhoeck Ruprecht, 1997.
- WARBURTON, David A. *State and Economy in Ancient Egypt: Fiscal Vocabulary of the New Kingdom*. Fribourg/Göttingen: University Press/Vandenhoeck Ruprecht, 1997.
- WEBER, Max. A política como vocação. In: *Ciência e política: duas vocações*. Trad. Marco Antonio Casanova. São Paulo, Martin Claret, 2015, pp. 61-140.
- WEBER, Max. *Economia e società*. Teoria delle categorie sociologiche. Vol. 1. Torino, Edizioni di Comunità, 1999.
- WEBER, Max. *Economia e società*. Teoria delle categorie sociologiche. Vol. 3 - Diritto. A cura di Massimo Palma. Roma, Donzelli Editore, 2016.
- WEBER, Max. *Ensaio de sociologia*. 5 ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1982.
- WEBER, Max. *Wirtschaft und Gesellschaft*. Grundriß der verstehenden Soziologie. 5. ed. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1980.
- WHITE, Donald. Taxes in the Ancient Roman Empire. In: Taxes have been around a long time, *Almanac*, University of Pennsylvania, Vol. 48, No. 28, April 2, 2002.
- WIGHT, Martin. *Teoria internazionale: le tre tradizioni*. M. Chiaruzzi (a cura di), A. Zago (Traduttore). Milano: Il Ponte, 2011.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 2001.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. São Paulo: Abril Cultural, 1975.

WOLKMER, Antonio Carlos; Fagundes, Lucas Machado. Tendências contemporâneas do constitucionalismo latino-americano: Estado plurinacional e pluralismo jurídico, In: *Pensar*, Fortaleza, v. 16, n. 2, p. 371-408, jul./dez. 2011. Disponível em: Doi: 10.5020/2317-2150.2011.v16n2p371.

WORLD BANK AND PWC. *Paying Taxes 2020*. Washington: World Bank, 2019.

WORLD BANK. *Doing Business 2020*. Washington: World Bank, 2020.

WORLD BANK. *Poverty and Shared Prosperity 2020: Reversals of Fortune*. Washington: World Bank, 2020. doi: 10.1596/978-1-4648-1602-4.

WORLD BANK. *The State in a changing world*. World Development Report. New York, Oxford Univeristy Press, 1997.

WORLD BANK. *World Bank national accounts data, and OECD National Accounts data files* <https://data.worldbank.org/>.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO) AND THE UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND (UNICEF). *Protect the progress: rise, refocus and recover*. 2020 progress report on the Every Woman Every Child Global Strategy for Women's, Children's and Adolescents' Health (2016–2030). Geneva: WHO and UNICEF, 2020.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO) AND UNITED NATIONS CHILDREN'S FUND (UNICEF). Joint Monitoring Programme for Water Supply and Sanitation (JMP). *Progress on Drinking Water and Sanitation: Special Focus on Sanitation*. New York/Geneva: UNICEF/WHO, 2008. Disponível em: <http://www.who.int/water_sanitation_health/monitoring/jmp2008.pdf>. Acesso em: 21 out. 2011.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). *The Global Burden of Disease: 2004 Update*. Geneva, WHO Publications, 2008. Disponível em: <http://www.who.int/healthinfo/global_burden_disease/GBD_report_2004update_full.pdf>. Acesso em: Acesso em: 10 dez. 2011. p. 7-26.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). *The World Medicines Situation*. Geneva: WHO, 2004. Disponível em: <<http://apps.who.int/medicinedocs/pdf/s6160e/s6160e.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2011.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ZANDVAKILI. Income Distribution and Redistribution Through Taxation: An International Comparison. In: *Empirical Economics*, vol. 19, 1994, pp. 473-91.

ZARKA, Yves Charles. *L'inappropriabilité de la Terre : principe d'une refondation philosophique*. Paris : Armand Colin, 2013.

ZHANG, Jiekuan; ZHANG, Yan. Carbon tax, tourism CO2 emissions and economic welfare. *Annals of Tourism Research*, v. 69, p. 18-30, março 2018.

ZHAO, Dingxin. The Mandate of Heaven and Performance Legitimation in Historical and Contemporary China. *American Behavioral Scientist*, Vol. 53, n. 3, 2009, pp. 416-433.

<https://doi.org/10.1177/0002764209338800>

ZOLO, Danilo (a cura di). *Lo stato di diritto: storia, teoria, critica*. Milano, Feltrinelli, 2003.

ZOLO, Danilo. “Il paradosso Schumpeter”. In: *L'Unità*, 15 luglio 1992, p. 17.

ZOLO, Danilo. Autopoesis, autoreferenza e circolarità: un nuovo paradigma della teoria dei sistemi? In: FORNI, Enrico M. (org.). *Teoria dei Sistemi e Razionalità Sociale*. Atti del convegno di Bologna, 21-23 ottobre 1983. Bologna: Capelli Editore, 1986, p. 28-44.

ZOLO, Danilo. *Cosmopolis*, Milano, Feltrinelli, 2001.

ZOLO, Danilo. *Globalizzazione. Una mappa dei problemi*. Laterza, Roma-Bari, 2004 / *Globalização: um mapa dos problemas*. Trad. Anderson Vichinkeski Teixeira. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 19

ZOLO, Danilo. *I signori della pace*. Roma, Carocci, 1998.

ZOLO, Danilo. *Il principato democratico: per una teoria realistica della democrazia*. Milano, Feltrinelli, 1996.

ZOLO, Danilo. *Note lessicali*. In: LUHMANN, Niklas. *Potere e Complessità sociale*. Trad. Reinhard Schmidt e Danilo Zolo. Milano, Il saggiatore, 1979, pp. 172-189.

ZUCMAN Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações*. Lisboa: Temas & Debates, 2014.

ZURBUCHEN, Simone (ed.). *The Law of Nations and Natural Law, 1625-1800*. Vol. I. Leiden/Boston, Brill, 2019.

Constituições consultadas:

ÁFRICA DO SUL. Constituição (1996)

ALEMANHA. Constituição (1919)

ALEMANHA. Constituição (1949)

ANGOLA. Constituição (2010)

ÁUSTRIA. Constituição (1920)

BENÍN. Constituição (1990)

BOLÍVIA. Constituição (1939)

BOLÍVIA. Constituição (2009)

BRASIL. Constituição (1946)

BRASIL. Constituição (1988)

CHILE. Constituição (1925)

CHINA. Constituição (1982)

COSTA RICA. Constituição (1949)
CUBA. Constituição (1940)
EQUADOR. Constituição (2008)
ERITREIA. Constituição (1997)
ESPANHA. Constituição (1978)
ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Constituição (1787)
ETIÓPIA. Constituição (1994)
FRANÇA. Constituição (1958)
GUATEMALA. Constituição (1945)
ITÁLIA. Constituição (1948)
JAPÃO. Constituição (1946)
MALAWI. Constituição (1994)
MALI. Constituição (1992)
MARROCOS. Constituição (1962)
MÉXICO. Constituição (1917)
NIGÉRIA. Constituição (1999)
PORTUGAL. Constituição (1976)
QUÊNIA. Constituição (2010)
RÚSSIA. Constituição (1918)
RÚSSIA. Constituição (1993)
SUDÃO DO SUL. Constituição (2011)
TUNÍSIA. Constituição (1959)
TUNÍSIA. Constituição (2014)
UGANDA. Emenda Constitucional (2005)
UNIÃO DAS REPÚBLICAS SOCIALISTAS SOVIÉTICAS (URSS). Constituição (1936)
URUGUAI. Constituição (1942)
VENEZUELA. Constituição (1999)