

GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL

LIMITAÇÕES EXTERNAS AO PODER DE TRIBUTAR
(E DE NÃO TRIBUTAR) NA PÓS-MODERNIDADE

TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES

Doutorando em Direito e Justiça (Tributação Internacional) pela UFMG
(bolsista FAPEMIG/PAPG), com período de investigação na

Universidade McGill, Canadá (bolsista CAPES/PDSE)

Mestre em Direito e Justiça (Tributação Internacional)

pela UFMG (bolsista CAPES/REUNI)

Bacharel em Direito pela UFMG (bolsista PROGRAD), com formação
complementar pela Universidade de Wisconsin-Madison, EUA

Advogado

Coordenador de Processos Contenciosos Estratégicos da Advocacia-Geral
do Estado de Minas Gerais - Gabinete do Advogado-Geral

Membro da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da
Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais

GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL

LIMITAÇÕES EXTERNAS AO PODER DE TRIBUTAR
(E DE NÃO TRIBUTAR) NA PÓS-MODERNIDADE



Belo Horizonte

2016

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Jean Carlos Fernandes
André Cordeiro Leal	Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jorge M. Lasmar
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
Bernardo G. B. Nogueira	José Luiz Quadros de Magalhães
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Kiwonghi Bizawu
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Henrique Soares	Luciano Stoller de Faria
Claudia Rosane Roesler	Luiz Manoel Gomes Júnior
Clèmerson Merlin Clève	Luiz Moreira
David França Ribeiro de Carvalho	Márcio Luís de Oliveira
Dhenis Cruz Madeira	Maria de Fátima Freire Sá
Dircêo Torrecillas Ramos	Mário Lúcio Quintão Soares
Emerson Garcia	Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Nelson Rosenvald
Florisbal de Souza Del'Olmo	Renato Caram
Frederico Barbosa Gomes	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Gilberto Bercovici	Rodolfo Viana Pereira
Gregório Assagra de Almeida	Rodrigo Almeida Magalhães
Gustavo Corgosinho	Rogério Filippetto de Oliveira
Gustavo Silveira Siqueira	Rubens Beçak
Jamile Bergamaschine Mata Diz	Vladmir Oliveira da Silveira
Janaína Rigo Santin	Wagner Menezes
	William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2016.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Revisão: Marcela Beatriz Peixoto Costa Ribeiro

341.399
M188g
2016

Magalhães, Tarcísio Diniz
Governança tributária global: limitações externas ao poder
de tributar (e de não tributar) na modernidade / Tarcísio Diniz
Magalhães. – Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.
p.233

ISBN: 978-85-8238-251-6

1. Tributação. 2. Direito tributário. 3. Tratados tributários. 4. Concorrência tributária.
5. Tributação aduaneira. 6. Diálogo Tributário Internacional (ITD). I. Título.

CDD – 352.44
CDDir – 341.399

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-nº 700

MATRIZ

Rua do Ouro, 136, Sala 406 - Bairro Serra
Belo Horizonte/MG - CEP 30220-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2016

Aos meus pais

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

(BAUMAN, Zygmunt. **Liquid modernity**. 2ª ed. Cambridge: Polity Press, 2012 [eBook])

ABREVIATURAS E SIGLAS

abreviaturas

<i>alii</i>	<i>al.</i>
art.	artigo
atual.	atualizado
c/c	combinado com
cf.	confronte ou confira
<i>cit.</i>	<i>citato</i>
ed(s).	edição ou editor(es)
nº ou n.	número
p.	página
<i>pass.</i>	<i>passim</i>
<i>seq.</i>	<i>sequentia</i>
trad.	traduzido
v.	volume

siglas

ALS	<i>arm's length standard</i> (padrão <i>arm's length</i>)
AID	Associação Internacional de Desenvolvimento
AOD	Ajuda Oficial ao Desenvolvimento / <i>Ayuda Oficial al Desarrollo</i>
BEPS	<i>base erosion and profit shifting</i> (erosão da base tributária e transferência de lucros)
BIAC	<i>Business and Industry Advisory Committee</i> (Comitê Consultivo de Indústria e Negócio)
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento
BM	Banco Mundial
CARICOM	<i>Caribbean Community</i> (Comunidade Caribenha)

CATA	<i>Commonwealth Association of Tax Administrations</i> (Associação Comunitária de Administrações Tributárias)
CbC	<i>country-by-country</i> (país-a-país)
CFA	<i>Committee on Fiscal Affairs</i> (Comitê de Assuntos Fiscais)
CFP	<i>Center for Freedom and Prosperity</i> (Centro para Liberdade e Prosperidade)
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CIJ	Corte Internacional de Justiça
CIOTA	<i>Committee of International Organizations of Tax Administrations</i> (Comitê das Organizações Internacionais em Administração Tributária)
CREDAF	<i>Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales</i> (Centro de Encontros e Estudos de Dirigentes de Administrações Tributárias)
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
CTPA	<i>Centre for Tax Policy and Administration</i> (Centro de Política e Administração Tributária)
CTT	<i>currency transaction tax</i> (imposto sobre operações de câmbio)
DES	direitos especiais de saque
DTA	<i>double tax agreement</i> (acordo de dupla tributação)
DTS	<i>droits de tirage spéciaux</i> (direitos especiais de saque)
DTT	<i>double tax treaty</i> (tratado de dupla tributação)
EATLP	<i>European Association of Tax Law Professors</i> (Associação Europeia de Professores de Direito Tributário)
ECOSOC	<i>Economic and Social Council</i> (Conselho Econômico e Social)
EDD	Estado democrático de direito
ESC	Entendimento sobre Solução de Controvérsias
EUA	Estados Unidos da América

FfD	Financiamento para o Desenvolvimento (<i>Financing for Development</i>)
FMI	Fundo Monetário Internacional
G7	Grupo dos Sete
G20	Grupo dos Vinte
GATS	<i>General Agreement on Trade in Services</i> (Acordo Geral sobre Comércio de Serviços)
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i> (Acordo Geral de Tarifas e Comércio)
GEDIM	Globalização Econômica e Direitos no MERCOSUL
GST	<i>goods and services tax</i> (imposto sobre bens e serviços)
HIID	<i>Harvard Institute for International Development</i> (Instituto de Desenvolvimento Internacional da Universidade Harvard)
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i> (Instituto Internacional de Documentação Fiscal)
ICC	<i>International Chamber of Commerce</i> (Câmara Internacional de Comércio)
IFA	<i>International Fiscal Association</i> (Associação Fiscal Internacional)
IFI	instituição financeira internacional
IMF	<i>International Monetary Fund</i> (Fundo Monetário Internacional)
IOTA	<i>Intra-European Organization of Tax Administrations</i> (Organização Intra-Europeia de Administrações Tributárias)
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS ou ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITD	<i>International Tax Dialogue</i> (Diálogo Tributário Internacional)
ITO	<i>International Tax Organization</i> (Organização Tributária Internacional)
ITPA	<i>International Tax Planning Association</i> (Associação Internacional de Planejamento Tributário)

IUCN	<i>International Union for Conservation of Nature</i> (União Internacional para a Conservação da Natureza e dos Recursos Naturais)
IVA	imposto sobre valor agregado/acrescido/adicionado
JITSIC	<i>Joint International Tax Shelter Information Centre</i> (Centro Internacional Comum de Informações para Proteção Fiscal)
LDC	<i>least developed country</i> (país menos desenvolvido)
LN	Liga das Nações / <i>League of Nations</i>
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MFN	<i>most-favoured-nation</i> (nação mais favorecida)
MNE	<i>multinational enterprise</i> ou <i>corporation</i> (empresa ou corporação multinacional)
MOST	<i>Management of Social Transformations</i> (Gestão das Transformações Sociais)
NT	<i>national treatment</i> (tratamento nacional)
ODA	<i>Official Development Aid</i> (Ajuda Oficial ao Desenvolvimento)
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODM	Objetivos de Desenvolvimento do Milênio
OECD	<i>Organisation for Economic Co-Operation and Development</i> (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico)
OECE	Organização Europeia para Cooperação Econômica
OMA	Organização Mundial das Alfândegas
OMC	Organização Mundial do Comércio / <i>Organización Mundial del Comercio</i>
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONG	Organização não-governamental
ONU	Organização das Nações Unidas / <i>Organización de las Naciones Unidas</i>
OSC	Órgão de Solução de Controvérsias
PATA	<i>Pacific Association of Tax Administrators</i> (Associação de Administradores Tributários do Pacífico)
P&L	<i>profit and losses</i> (lucros e perdas)
RTI	regime tributário internacional

RU	Reino Unido
SCM (Acordo)	<i>Agreement on Subsidies and Countervailing Measures</i> (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias)
SSC	Sistema de Solução de Controvérsias Superior Tribunal de Justiça - STJ Supremo Tribunal Federal - STF
TEI	<i>Tax Executives Institute</i> (Instituto Tributário de Diretores Executivos)
TIEA	<i>Tax Information Exchange Agreement</i> (Acordo de Intercâmbio de Informações Tributárias)
TJN	<i>Tax Justice Network</i> (Rede de Justiça Tributária)
TJN-A	<i>Tax Justice Network-Africa</i> (Rede de Justiça Tributária-África)
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TNC	<i>transnational corporation</i> ou <i>entreprise</i> (corporação ou empresa transnacional)
TRIMS (Acordo)	<i>Agreement on Trade-Related Investment Measures</i> (Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio)
TRIPS (Acordo)	<i>Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights</i> (Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio)
TVA	<i>taxe sur la valeur ajoutée</i> (imposto sobre valor agregado/acrescido/adicionado)
UE	União Europeia
UN	<i>United Nations</i> (Organização das Nações Unidas)
UNDP	<i>United Nations Development Program</i> (Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas)
UNESCO	<i>United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization</i> (Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura)
USAID	<i>United States Agency for International Development</i> (Agência de Desenvolvimento Internacional dos EUA)
VAT	<i>value added tax</i> (imposto sobre valor agregado/acrescido/adicionado)

WB	<i>World Bank</i> (Banco Mundial)
WESS	<i>World Economic and Social Survey</i> (Estudo Econômico e Social Mundial)
WTO	<i>World Trade Organization</i> (Organização do Comércio Mundial)
ZEE	Zona Econômica Exclusiva

SUMÁRIO

PREFÁCIO	XVI
APRESENTAÇÃO	XIX
INTRODUÇÃO TEÓRICO-METODOLÓGICA	1
PARTE 1	
AS TRANSFORMAÇÕES DO DIREITO (TRIBUTÁRIO) E DO ESTADO (FISCAL).....	11
CAPÍTULO 1	
UM “TRIBUTO” AO ESTADO-NAÇÃO.....	12
1.1. O valor do tributo para os Estados modernos.....	12
1.2. A tributação e os mitos da pós-modernidade.....	18
1.3. O poder de tributar (e de não tributar) como expressão da soberania estatal.....	30
1.4. “Tribute-me se for capaz”: desafios da tributação em um mundo parcialmente globalizado e em constante processo de integração econômica	36
CAPÍTULO 2	
A CRISE POLÍTICO-JURÍDICA DA MODERNIDADE E A EMERGÊNCIA DA GOVERNANÇA GLOBAL COMO RESPOSTA AOS DESAFIOS PLANETÁRIOS: ALTERNATIVA AO GOVERNO MUNDIAL	45
2.1. O desafio institucional da “modernidade líquida”: (re)construindo o pano de fundo teórico da governança global	46
2.2. Da (<i>good</i>) <i>governance</i> à <i>global governance</i> : o novo marco regulatório da globalização.....	58
CAPÍTULO 3	
PODER SOBERANO E INTERDEPENDÊNCIA.....	69
3.1. Breve evolução do princípio soberano na história das ideias	70
3.2. Réquiem pela soberania?.....	76
	XIII

PARTE 2	
OS NOVOS DONOS DO PODER DE TRIBUTAR	88
CAPÍTULO 4	
A ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) COMO “ORGANIZAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL INFORMAL”	89
4.1. Tratados tributários e a cláusula do estabelecimento permanente	93
4.2. Intercâmbio de informações para fins tributários e o princípio da transparência fiscal	97
4.3. Combate à concorrência tributária prejudicial (<i>harmful tax competition</i>)	100
4.4. Condições para a tributação do comércio eletrônico (<i>e-commerce</i>).....	104
4.5. Diretrizes sobre preços de transferência (<i>transfer pricing</i>) e o <i>arm’s length standard</i> (ALS)	107
4.6. O recente Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (<i>Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting</i> – BEPS).....	109
CAPÍTULO 5	
INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS INTERNACIONAIS (IFI’S): LÍDERES EM REFORMAS TRIBUTÁRIAS.....	114
5.1. O Fundo Monetário Internacional (FMI).....	115
5.1.1. Reformando legislações tributárias	119
5.1.2. Reformando administrações tributárias	125
5.2. O Banco Mundial (BM)	128
5.2.1. Reformando legislações tributárias	129
5.2.2. Reformando administrações tributárias	130
CAPÍTULO 6	
A ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU): “FÓRUM TRIBUTÁRIO MUNDIAL” EM PROGRESSO?.....	132
6.1. Relações tributárias entre países desenvolvidos e em desenvolvimento ..	133
6.2. O projeto “Financiamento para o Desenvolvimento” (<i>Financing for Development</i> – FfD) como complemento aos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM): o direito tributário como arma contra a pobreza mundial e instrumento de promoção do desenvolvimento equilibrado, inclusivo e sustentável.....	136
6.2.1. A Organização Tributária Internacional (<i>International Tax Organization</i> – ITO)	138
6.2.2. Os “tributos globais”	141
CAPÍTULO 7	
A ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC) COMO FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO	149

7.1. Tributação alfandegária ou aduaneira (<i>tariffs e custom duties</i>).....	151
7.2. Concessão de incentivos e benefícios fiscais com natureza de subsídios comerciais.....	154
7.3. Tributação interna como tratamento discriminatório	157
7.4. A jurisprudência do Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) em matéria tributária.....	159
7.4.1. Casos sobre tributação aduaneira ou alfandegária apreciados à luz do Artigo I (“Cláusula MFN”), do Artigo II (“listas de concessões”) e do Artigo VIII (“emolumentos”) do GATT.....	160
7.4.2. Casos sobre benefícios e incentivos fiscais com natureza de subsídios comerciais apreciados à luz do Acordo SCM	161
7.4.3. Casos sobre tributação interna apreciados à luz do Artigo III do GATT (“Cláusula NT”).....	163
7.5. À guisa de conclusão: o poder judicial supranacional de tributar	166
 CAPÍTULO 8	
A PROPOSTA DO DIÁLOGO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL (<i>INTERNATIONAL TAX DIALOGUE - ITD</i>): A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL EM BUSCA DE LEGITIMAÇÃO.....	169
 CONCLUSÃO: RUMO A UMA NOVA CONCEPÇÃO DE SOBERANIA TRIBUTÁRIA?	174
 REFERÊNCIAS	178

PREFÁCIO

O honroso convite para prefaciar a obra intitulada “Governança tributária global: Limitações externas ao poder de tributar (e de não tributar) na pós-modernidade”, de autoria de Tarcísio Diniz Magalhães, foi por mim recebido com grande alegria. Trata-se de um denso trabalho que resultou em uma exitosa dissertação financiada pela CAPES/REUNI (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior e Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais) e orientada pela ilustre Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Por meio da pesquisa, apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais perante banca examinadora composta por mim e pelos Professores André Mendes Moreira e Flávio Couto Bernardes e presidida pela orientadora, o autor logrou, com todos os méritos, o título de Mestre em Direito.

Nesses anos de convívio, foi possível apurar as qualidades da pessoa do autor: brilhante estudioso do Direito; atento pesquisador da democracia e da justiça. Tive o privilégio de acompanhar o brilho de sua trajetória acadêmica na Vetusta Casa de Afonso Pena: da graduação, passando pelo Mestrado (ocasião em que fui supervisor de estágio de docência), até o Doutorado, o autor deixou provas de sua capacidade. Profissionalmente, pude testemunhar a qualidade de seu trabalho e de sua dedicação como Assistente Especial do Gabinete, na Advocacia-Geral do Estado.

O trabalho do autor se tornou mais profundo e rico a partir de pesquisas feitas na Universidade norte-americana de Wisconsin-Madison, bem como na renomada Universidade canadense McGill, sob a orientação da Professora Allison Christians. É preciso registrar que o pesquisador não se curvou às ideias dominantes nos grandes centros culturais, mas, sem qualquer prevenção contra o pensamento de pesquisadores de nações mais ricas, conduziu seus estudos de forma equilibrada. Sem a nociva exaltação insulada e própria de alguns nativistas, mas sem o servilismo provinciano de alguns pesquisadores que visitam outros países, o autor, de forma altiva, soube bem aproveitar o que interessa e rejeitar aquilo que não é adequado.

Os abusos do Estado nacional criado pelo homem fizeram com que a sociedade estabelecesse uma série de mecanismos para contenção dos abusos do Leviatã. Contudo, grandes massas de capital globalizado são capazes de submeter Estados nacionais e de, promovendo a perda de tração das políticas públicas, impor o desmonte do Estado de desiderato social. É necessário, assim, que se restabeçam os

domínios da política, em detrimento do mercado, desde que em nenhum dos dois lados do abismo se coloque um monstro.

Os partidários da globalização neoliberal não conseguem mais apresentar soluções para os graves problemas decorrentes do processo de acumulação do capitalismo. Insistem que a concorrência fiscal internacional não é prejudicial, mas benéfica, porque acreditam que a liberdade de movimentação dos fatores de produção acaba favorecendo a obtenção de resultados eficientes. Entretanto, esse equilíbrio neoliberal conduz ao desmonte do mundo do trabalho e à “subtributação”, uma vez que os Estados, preocupados com a atração de investimentos externos, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo daqueles que seriam desejáveis para que possam atuar no sentido de reduzir a desigualdade social.

Os Estados pautavam a economia, porém, hoje, são as instituições internacionais e as grandes corporações que são os árbitros das decisões políticas. O resultado é a gradual perda da capacidade do Estado Tributário Redistribuidor de recolher impostos e de estimular o crescimento. É manifesta a redução de sua aptidão para assegurar os fundamentos essenciais de sua própria base de legitimidade. O Estado-nação vem perdendo o poder de proteger seus cidadãos contra uma série de efeitos externos, uma vez que as escolhas passam a ser tomadas por outros atores, mesmo de fora das fronteiras nacionais. Cada vez mais implicado nas interdependências econômicas da sociedade mundial, tem seu campo de ação comprimido, juntamente com sua substância democrática.

O neoliberalismo globalizante, com sua crença de que o livre mercado pode resolver todos os problemas, não consegue explicar como os *déficits* de controle e de legitimação do Estado nacional poderão ser reequilibrados em nível supranacional, sem novas formas de regulamentação político-jurídicas, uma vez que os mercados globais reagem apenas à lógica dos preços e do dinheiro. Nesse contexto, patente se torna o risco com relação ao futuro da democracia.

Por outro lado, os partidários do fechamento protecionista neonacional não conseguem explicar como uma sociedade mundial pode novamente ser dividida em segmentos, mesmo cientes do fato de que o mundo já é, hoje em dia, econômica e socialmente integrado. O caminho protecionista, de forma preocupante, acaba fatalmente redundando em um nacionalismo cego, que leva o Estado a se fechar em reações nacionalistas e xenóforas, podendo propiciar o encerramento melancólico dessa fase do capitalismo e da globalização.

Nesse compasso, o autor, preocupado com a questão de se buscar encontrar uma “terceira via”, que fuja das análises simplistas dos “prós” e “contras” a globalização neoliberal, conduz análises e estudos de relevância ímpar. O autor acredita na força estruturante da política e do direito que, no plano supranacional, torne possível domar os mercados globalizados, quando eles escaparem dos controles nacionais, e democratizar os “novos donos do poder de tributar”. Busca uma resposta para o desafio de se modelar uma democracia pós-nacional, deixando claro que só se pode enfrentar de modo razoável os desafios globais se for possível desenvolver novas formas de autocondução democrática para além das fronteiras.

A ideia de uma (*good*) *global governance* na seara tributária não se confunde com propostas de construção de um “governo mundial”, mas diz respeito a uma política interna mundializada, calcada na universalidade do espírito democrático. Fica claro que esse projeto deve ser endereçado, antes de tudo, aos novos movimentos sociais, às ONGs e associações especializadas da sociedade civil transnacional, enquanto membros ativos da comunidade internacional.

Ao mesmo tempo em que o Estado-nação foi enfraquecido, ainda não foram criadas, em nível internacional, instituições realmente democráticas, que possam tratar, com eficiência e legitimidade, dos problemas criados pela globalização. Um sistema justo de “governança global” reclama a inclusão de todos os atores (públicos e privados, governamentais e não governamentais, sujeitos e não sujeitos de direito internacional) aos princípios e valores que foram edificados ao longo da modernidade (promoção dos direitos humanos, democracia, Estado de Direito, *etc.*). Aposta-se na capacidade de instituições globais mais democráticas e incluídas de promoverem esses valores.

Em síntese, os dilemas da modernidade líquida (guerras fiscais, desemprego estrutural e miséria extrema) reclamam soluções no âmbito de uma comunidade mundial inclusiva, cuja consolidação pede a transnacionalização do princípio democrático. Todavia, é preciso ficar claro que é por razões de justiça que é necessário que se promova a abolição da miséria, a redução das desigualdades e que se garanta o direito à subsistência digna para todos os habitantes do mundo. É buscando soluções para esses dilemas, por meio do desenho de melhores políticas e instituições, que se deve visitar o texto do autor.

A elevada qualidade científica do trabalho que ora se apresenta, trazido a lume em publicação merecedora de encômios, é digna de leitura obrigatória para todos aqueles que se preocupam com as mais graves questões atuais que afligem a maioria dos países do mundo, esquecidos pela globalização ou com baixa representatividade nos fóruns e organizações internacionais. Bibliografia imprescindível, não exige maiores esforços de seus leitores para que dela extraíam conclusões valiosas. O futuro evidenciará as qualidades do autor que podem, desde já, ser apuradas na leitura da presente obra.

ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR

Professor Adjunto de Direito Público do Quadro Efetivo da Graduação e Pós-Graduação da UFMG. Pós-Doutor em Democracia e Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra. Doutor em Direito pela UFMG. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa. Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais, integrante da carreira dos Procuradores do Estado

APRESENTAÇÃO

Tenho profunda alegria em apresentar ao leitor esta obra de *Tarcísio Diniz Magalhães*, advogado, bacharel, mestre e doutorando da UFMG, intitulada *Governança Tributária Global – Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de não Tributar) na Pós-Modernidade*.

Todo estudioso do Direito, seja qual for o seu campo de atuação preferencial, deve compreender que a modelação da ordem jurídica vigente se situa não apenas sob a pressão das normas e princípios da Constituição de seu próprio País, no regime tradicional westfaliano-territorial, mas tem o dever ainda de conhecer e de se dedicar ao exame das forças externas, internacionais, que pressionam, de modo cada vez mais acentuado, os legisladores domésticos.

De todas as mudanças sociais introduzidas pela pós-modernidade e pelos processos de globalização, desperta a atenção o esgotamento das clássicas ordens jurídico-estatais nacionais e a subsequente emergência de uma “nova ordem mundial em rede”, marcada por novas fontes de exercício de poder e por instrumentos regulatórios como o *international soft law*.

Este livro, que ora se apresenta ao leitor, lida com atores globais, sobretudo organismos internacionais, principalmente a OCDE, o FMI, o Banco Mundial, a OMC e a ONU, ressaltando a influência (nas esferas política e econômica) que exercem, criando e disseminando padrões jurídicos diversos, mesmo tributários (soberania *de facto*), e assim impondo constrições ao exercício da atividade legislativa por parte dos países (soberania *de jure*). É o que se pode chamar, em matéria de tributação, de “governança tributária global”. Exemplo desse fenômeno, em campo não tributário especificamente, e que deitou raízes profundas na ordem positiva nacional, são as leis de disciplina dos crimes de lavagem de dinheiro e de responsabilidade fiscal, a última por pressão do FMI. No Direito Tributário Internacional são clássicos os modelos de convenções-padroneizadas para evitar a não tributação ou a dupla tributação internacional da renda, como ainda as noções de renda, lucro e estabelecimento, decisivas para a interpretação e eficácia daqueles mesmos tratados e convenções internacionais.¹

Essa constatação suscita a releitura de velhos conceitos, como é o caso da noção de soberania tributária, quer para confirmá-los, quer para readequá-los à novel

¹ Cf. GRAETZ, Michael J. Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies. *Brooklyn Journal of International Law*, v. 26, p. 1357, 2000-2001.

realidade mutante. Este aprofundado estudo está em tudo atento aos peculiares interesses nacionais. As grandes diferenças estruturais econômicas e políticas do Brasil de hoje não podem prescindir das necessidades nacionais, identificadas com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A prevalência dos compromissos assumidos pelo povo brasileiro dentro do contexto do Estado Democrático de Direito e a consagração das metas de um Estado de bem estar social são desígnios profundos que se alçam ao lado da nova realidade.

Essa é a questão que as reflexões de *Tarcísio Diniz Magalhães* oferecem ao leitor. De um lado, uma visão não mais limitada à soberania doméstica, ingênua, a ignorar a complexidade da pós-modernidade ou, como prefere Zygmunt Bauman, da “modernidade líquida”, omitindo-se o papel dos atores internacionais, constritores do legislador nacional e construtores do *soft law*. Por outro lado, em contraponto, aferir e rever conceitos sem concessões violadas dos comandos, valores e princípios da Constituição.

A metodologia empregada tem cariz interdisciplinar, e procurou coordenar conhecimentos de diversos campos do saber, quais sejam, Direito, Filosofia, Sociologia, História, Economia, Ciência Política e Relações Internacionais. Assim, busca desvendar o mistério da “governança tributária global (ou internacional)”, na tentativa de, em assim fazendo, apreender quais são as suas implicações para a ideia de soberania tributária.

Há de se frisar que a pós-modernidade provocou uma inevitável substituição das velhas estruturas nacionalistas por esquemas verdadeiramente globais, o que impôs uma nova forma de pensar conceitos clássicos e já tão arraigados. Como não poderia deixar de ser, a própria ideia de poder soberano sofreu grandes impactos. Tal fato, que passou despercebido por grande parte da doutrina contemporânea, não escapou ao olhar atento do autor, que propõe uma readequação do conceito de soberania tributária, a fim de adaptá-lo ao novel contexto.

Ora, relegar ao segundo plano as transformações por que passam o Direito Tributário e o Estado fiscal resulta em um estágio incapacitante de intervenção nesse novo mundo que se descortina. O autor clama, bem assim, por um despertar da comunidade jurídica no tocante aos dilemas que a tributação vem enfrentando na era global.

Na atual fase do Estado de Direito, exsurge a figura do Estado Constitucional Democrático, que funda a ordem político-jurídica, não podendo ser simplesmente confundido com o Estado como instituição ou como governo, ou ainda com o Poder Legislativo, o Poder Executivo ou o Poder Judiciário. Nele, a lei e a necessidade dos procedimentos legislativos internos não são abolidos. Ao contrário, como bem pondera o discurso habermasiano argumentativo, a democracia contemporânea é tão somente mais exigente, mais incluyente, construída sobre a intersubjetividade e o consenso.² Ou então se identifica a lei doméstica como consenso presumido, na forma como aquiesceu Niklas Luhmann, vale dizer, o procedimento do consenso/dissenso é instrumento de legitimação próprio do Estado Democrático de Direito.

² Cf. HABERMAS, Jürgen. **Faktizität und Geltung**: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaat. Frankfurt am Main: 1992.

Mas, uma vez concluído (obtido o resultado), forma-se um “consenso suposto”, dá-se a legitimação pelo procedimento.³ Seja em uma concepção ou outra, isso não tem relevância imediata nesta obra, pois o que é decisivo é que os fundamentos, os pressupostos, as pressões advindas daqueles atores internacionais, influentes para a adoção e apresentação de propostas e projetos de novas leis e ordenamentos positivados, devem merecer toda a atenção de nossos juristas.

É que a legitimação da democracia por meio do procedimento, como alerta Peter Häberle, em crítica a Luhmann, não pode ser meramente formal, quer para o legislador, quer para o juiz, e resulta da participação efetiva, real, isto é, da “*influência qualitativa e de conteúdo dos participantes sobre a própria decisão.*”⁴

Méritos e deméritos dos projetos e das pressões dos legisladores “transnacionais” devem ficar transparentes, estudados em sua extensão e efeitos, tudo à vista das peculiaridades sociais e políticas nacionais e, sobretudo, do modelo adotado, soberanamente pelo povo brasileiro em sua Constituição. Como poderá o Poder Legislativo interno legitimar suas decisões se elas resultam de “pressões externas” obscuras, não discutidas efetivamente, em seu conteúdo material, se juristas e teóricos do Direito interno silenciam sobre a ação e reação de tais legisladores “transnacionais”?

Após demonstrar, na primeira parte deste livro, como o conceito clássico de soberania estatal foi deteriorado dentro do processo constante de globalização e de integração, em que prepondera a interdependência político-econômico-social, pinta-se em cores vivas, na segunda parte da obra, o retrato de um sistema de governança tributária global, cujos principais atores são exatamente a OCDE, o FMI, o BM, a ONU e a OMC, os quais interferem ativamente no processo de formatação dos sistemas tributários planetários. Tais elementos externos limitam a discricionariedade dos legisladores domésticos, forjando um poder de tributar compartilhado com forças nem sempre explícitas, nem sempre iguais. Como consequência, fica difícil reconectar o Direito Tributário aos caros ideais da justiça e da democracia, que lhe são centrais. Sobretudo dentro das necessidades peculiares nacionais.

Este livro não nos traz um singelo relatório sobre o fenômeno da contemporaneidade, em que se miscigenam a acirrada competição internacional, destinada a atrair investimentos no território de cada Estado, como política oficial dos entes concorrentes, além das medidas, cada vez mais sofisticadas, de alívio ou redução de tributos por parte dos contribuintes, de elisão, planejamento lícito ou ilícito ou evasão. Esse referido comprometimento da base de tributação, além da concorrência fiscal internacional, provocam constantes estudos e sugestões de tais organismos internacionais, investigados sob o olhar crítico e percuciente do autor.

³ Cf. LUHMANN, Niklas. **Legitimation durch Verfahren**. Neuwied: Luchterhand, 1969. A obra de Luhmann, no seu todo, é rica em tais argumentos, sendo ainda de grande valia para o leitor, nesse ponto específico, NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil – o Estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo, Martins Fontes, 2006, p. 142 e 147.

⁴ HABERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição**. Trad. Gilmar F. Mendes. Porto Alegre. Sérgio Fabris: Gallimard, 1958, p. 196.

Pondera que não se deve ignorar o poder de persuasão de organismos internacionais e dos demais agentes transnacionais, que se têm valido de pressão política e econômica, embalados pela retórica do conhecimento técnico privilegiado (como são os relatórios OCDE), conformando, pelo convencimento, governos nacionais. Mas conclui: *“todo cuidado é pouco. Se, por um lado, a soberania tributária não é mais o que era antes, nem por isso devemos aceitar qualquer nova concepção, mesmo quando ornamentada com “boas palavras”, como faz a OCDE em seus discursos de “cooperação internacional”. Aliás, da leitura dos projetos globais desse influente “rich countries’ club”, que a todo momento elege um novo “inimigo” (antes, os paraísos fiscais; agora, empresas multinacionais), evidencia-se a estratégia de difusão de uma “nova” soberania tributária. Advogando a existência de limitações externas ao poder de tributar, fundadas em um dever internacional de cooperação, a OCDE deixa transparecer seu interesse em se manter no controle do sistema de governança tributária global. A tônica da argumentação, que é capaz de convencer mesmo pessoas desinteressadas, é a de dar prioridade à responsabilidade de cada Estado perante a comunidade internacional, em detrimento da autonomia na elaboração e implementação dos seus respectivos programas tributários. Em outras palavras, a ideia central por detrás da fala da OCDE é a de que os Estados devem se abster de produzir normas tributárias que estejam em descompasso com sua visão acerca daquilo que seria uma concorrência tributária internacional adequada.”*

Preocupações vitais aos países em desenvolvimento, como questões mais amplas (redistributivas, desenvolvimentistas e sociais), redutoras da desigualdade, não são a abordagem forte da fala da OCDE e de outros organismos internacionais. O discurso internacional volta-se antes à ideia de que cada Estado deve manter um mínimo de tributação (poder-dever de tributar), posição que, evidentemente, relaciona-se com a coibição da competição internacional que direciona os investimentos para países importadores de capital, exatamente os mais pobres. Essa “guerra” tem como pano de fundo e pressuposto justamente as desigualdades e a urgência em se redirecionarem recursos para os grandes bolsões de miséria.

Em análise profunda, conclui *Tarcísio Diniz Magalhães* que se consolidou no mundo uma governança tributária de natureza informal – na prática, uma espécie de “metasoberania fiscal”. O nó da questão está em que esse poder tributário não se manifesta na mesma intensidade em todas as instâncias globais e regionais de decisão. Mais do que isso: ele não dá voz aos países em desenvolvimento, que são justamente aqueles que mais deveriam intervir. A OCDE é, sem sombra de dúvidas, um grupo fechado, e a ONU não foi capaz, ainda, de empoderar países menos desenvolvidos, que permanecem distantes da agenda tributária global.

E, malgrado seu nobre desiderato de busca de uma alternativa concertada para problemas comuns, a governança tributária global, da forma delineada atualmente, reflete um perceptível *déficit* – apontado pelo autor – de legitimidade política, de transparência, de participação e de imparcialidade em relação aos países em desenvolvimento. É no propósito de decifrar esse fenômeno que o autor maneja com

destreza atuais teorias dedicadas à democracia pós-nacional, à justiça global, ao constitucionalismo e, por fim, mas não menos importante, aos Direitos Humanos.

A consistência e a visão crítica com que temas tão relevantes são abordados nesta obra suscitam não apenas o interesse do leitor, mas ainda a sua reflexão. A informação descritiva, muito bem narrada em pesquisa profunda, e a alta sensibilidade político-social que permeia o texto, tornam-no instrumento de investigação acadêmica de inestimável valor, assim como ferramenta útil aos operadores do Direito.

Belo Horizonte, setembro de 2016

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG e das Faculdades Milton Campos-MG. Presidente Honorária da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT

