

## O PODER DE TRIBUTAR E A CRISE NO FINANCIAMENTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO

### THE TAXING POWER AND THE CRISIS IN THE FINANCING OF FUNDAMENTAL SOCIAL RIGHTS IN THE ERA OF GLOBALIZATION

### EL PODER FISCAL Y LA CRISIS FINANCIERA DE LOS DERECHOS SOCIALES FUNDAMENTALES EN LA ERA DE LA GLOBALIZACIÓN

FREDERICO MENEZES BREYNER

<https://orcid.org/0000-0001-7780-2560> / <http://lattes.cnpq.br/8926022992758580> / [fredericobreyner@gmail.com](mailto:fredericobreyner@gmail.com)  
Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, MG

#### RESUMO

O artigo objetiva analisar os impactos da globalização na capacidade estatal de financiar programas sociais por meio da tributação orientada pelos princípios da solidariedade e capacidade contributiva. A globalização propiciou uma mobilidade transnacional do capital, com a consequente exacerbação da concorrência tributária entre os países por meio da concessão de regimes tributários favoráveis, viabilizada por normas de direito tributário internacional. Concluiu-se que isso contribuiu para o aumento da regressividade do sistema tributário, contrariando o objetivo jurídico de uma tributação pautada na solidariedade própria do regime de Estado Social, distorção que deve ser considerada nas propostas de solução por meio da harmonização tributária internacional. O método de pesquisa foi o descritivo-compreensivo, por meio do qual se buscou uma descrição da globalização e de normas de direito tributário interno e internacional para a compreensão de suas relações e influência recíprocas. A metodologia utilizada foi a bibliográfica e documental, baseando-se em livros, artigos e legislação, de cuja análise extraiu-se a sustentação das conclusões.

**Palavras-chave:** crise; direito tributário; estado social; globalização; soberania.

#### ABSTRACT

The article aims to analyze the impacts of globalization on state's capacity to finance social programs through taxation guided by solidarity and ability to pay principles. Globalization provided transnational mobility to capital, with the consequent exacerbation of tax competition between countries through the concession of favorable tax regimes made possible by rules of international tax law. It was concluded that this situation contributed to an increase in regressive taxes, contrary to the objective of taxation based on the solidarity inherent to the Social State regime, a distortion that must be considered in the proposed solutions through international tax harmonization. The research method was descriptive-comprehensive, through a description of globalization and internal and international tax law rules in way to understand their relations and reciprocal influence. The methodology used was bibliographic and documentary, based on books, articles and legislation, from whose analysis the conclusions were drawn.

**Keywords:** crisis; globalization; sovereignty; tax law; welfare state.

#### RESUMEN

El artículo tiene como objetivo analizar los impactos de la globalización en la capacidad del estado para financiar programas sociales a través de los impuestos guiados por los principios de solidaridad y capacidad contributiva. La globalización ha proporcionado una movilidad transnacional del capital, con la consiguiente exacerbação de la competencia fiscal entre países a través de la concesión de regímenes fiscales favorables que son posibles gracias a las normas del derecho fiscal internacional. Se concluyó que esto contribuyó a aumentar la regresividad del sistema tributario, contradiciendo el objetivo de la tributación basada en la solidaridad inherente al régimen del Estado Social, una distorsión que debe considerarse en las propuestas de soluciones a través de la armonización fiscal internacional. El método de investigación fue descriptivo-integral, a través del cual se buscó una descripción de la globalización y las normas de derecho tributario interno e internacional para comprender sus relaciones e influencia

recíprocas. La metodología utilizada fue bibliográfica y documental, basada en basado en libros, artículos y legislación, de cuyo análisis se extrajeron las conclusiones.

**Palabras clave:** crisis; derecho tributario; estado de bienestar; globalización; soberanía.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO; 1 MODELOS ESTATAIS, DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO; 2 A GLOBALIZAÇÃO E A DEGRADAÇÃO DA SOBERANIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO: VISÕES DISTINTAS PARA UM MESMO DIAGNÓSTICO; 3 OS IMPACTOS DA GLOBALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A PERDA DE ARRECADAÇÃO SOBRE BASES TRIBUTÁRIAS MÓVEIS E O AUMENTO DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA; 4 IMPLICAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA E CONCENTRADA NO CONSUMO E TRABALHO PARA A CRISE JURÍDICA DO ESTADO SOCIAL: A CORROSÃO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA; 5 PROPOSTAS PARA A TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO DA GLOBALIZAÇÃO: TRIBUTOS GLOBAIS, ORGANIZAÇÃO FISCAL SUPRANACIONAL E HARMONIZAÇÃO INTERNACIONAL; CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O Estado Social caracteriza-se pelas tarefas assumidas para garantir o bem-estar material dos cidadãos, desempenhadas em cumprimento aos direitos fundamentais sociais. Esses direitos fundamentais têm como sua dimensão principal<sup>1</sup>, porém não exclusiva<sup>2</sup>, prestações materiais estatais aos cidadãos, o que demanda o uso de recursos financeiros.

Por isso a chamada crise do Estado Social atrai a atenção para a forma como são geridos os recursos públicos. O foco nas despesas públicas aponta que a crise do Estado Social é desencadeada por vícios pertinentes à execução orçamentária destinada aos direitos sociais, caracterizados quando o Estado destina recursos insuficientes a essas tarefas em comparação com outras áreas ou com outros países em igual nível de desenvolvimento<sup>3</sup>; quando os recursos

<sup>1</sup> NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 41.

<sup>2</sup> Como todos os direitos fundamentais, os direitos sociais também apresentam deveres negativos a eles associados, a exemplo do dever de abstenção do Estado em prejudicar a saúde dos cidadãos ou vedar formas complementares e espontâneas de educação (PULIDO, Carlos Bernal. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 311). Nessa perspectiva é correto sustentar um reconhecimento da indivisibilidade dos direitos fundamentais, cujo vetor é a dignidade humana, variando apenas as dimensões funcionais (direitos positivos ou negativos) encontradas em todos os direitos fundamentais, sejam eles de origem liberal ou social (PINTO, Marcio Morena. La fundamentalidad de los derechos sociolaborales desde la perspectiva de la dignidad de la persona humana. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 11, n. 2, p. 576-600, 2016. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369421005>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/21005/pdf> Acesso em: 12 jan. 2020).

<sup>3</sup> UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP). **Human development report**. New York: Oxford University Press, 1991. Disponível em: [http://www.hdr.undp.org/sites/default/files/reports/220/hdr\\_1991\\_en\\_complete\\_nostats.pdf](http://www.hdr.undp.org/sites/default/files/reports/220/hdr_1991_en_complete_nostats.pdf) . Acesso em: 18 jan. 2019.

são mobilizados de forma negligente ineficiente e quando há deliberada omissão no combate à corrupção<sup>4</sup>.

Essa análise parte do volume de recursos levantado pelo Estado como um dado prévio e não escrutinado. Indaga-se apenas como esses recursos são geridos. Esse foco relega a um plano secundário a discussão sobre a face arrecadatória das finanças públicas.

Mas a crise do Estado Social se relaciona também ao âmbito da receita pública, principalmente à tributação, instrumento de maior importância na obtenção dos recursos. Apesar disso, o direito tributário ainda é um fator pouco analisado nesse contexto, embora comece receber maior atenção recebida da literatura especializada<sup>5</sup>. O presente artigo se enquadra nesse movimento de analisar a crise do Estado Social sob a perspectiva das transformações observadas no direito tributário interno e internacional, enfocando o lado arrecadatário da equação fiscal. O objetivo é analisar como o direito tributário sofreu forte impacto da globalização econômica e dos discursos liberalizantes, que se apresentam como óbices à sua missão de servir de meio solidário e equitativo para suprir o Estado Social de recursos financeiros.

O método utilizado é o descritivo, que abrange também um caráter compreensivo<sup>6</sup>. Além de uma descrição dos deveres jurídicos impostos aos Estados Sociais pelo regime de direitos fundamentais sociais, dos princípios tributários (solidariedade e capacidade econômica) e de normas de direito tributário interno e internacional no contexto da globalização, empreende-se uma análise de relação recíproca entre esses elementos de forma a compreender como a globalização influencia os Estados a adotar regimes tributários favoráveis ao capital transnacional e uma incidência mais intensa sobre trabalho e consumo, em prejuízo do financiamento solidário e equitativo do Estado Social.

No tópico 1 do artigo realiza-se levantamento bibliográfico qualitativo acerca do papel da tributação nos diversos modelos estatais, identificando-se que se exige do sistema tributário no atual Estado Democrático de Direito um financiamento solidário e equitativo dos direitos sociais, agora reforçados em juridicidade e implementação por meio da participação social democrática e solidária.

<sup>4</sup> SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003, p. 253.

<sup>5</sup> SAIZ, Ignacio. *Resourcing rights: combating tax injustice from a human rights perspective*. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 96.

<sup>6</sup> GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 29.

Diagnosticada essa exigência, o tópico 2 analisa como a globalização afeta a soberania estatal em formatar a tributação para viabilizar seu cumprimento. Para uma compreensão mais abrangente do impacto da globalização sobre a soberania tributária, a análise bibliográfica referiu-se principalmente a autores que, apesar de empreenderem uma leitura distinta da globalização, apresentam um diagnóstico similar do seu impacto nas finanças públicas estatais. Esse diagnóstico pode ser resumido na identificação de uma perda de efetivo poder tributário decorrente da globalização.

O tópico 3, além do levantamento bibliográfico, apresenta análise documental com a identificação da legislação tributária que evidencia o diagnóstico exposto no tópico 2. Analisa-se como as normas de direito tributário internacional usualmente praticadas fomentam a não tributação da renda e do capital e evidenciam o impacto da globalização no exercício do poder tributário. No plano do direito tributário interno, foram expostas alterações na legislação tributária brasileira, no âmbito federal e estadual, que, a partir dos anos 90, propiciaram regimes mais favoráveis à tributação da renda e mais onerosos na tributação do consumo e do trabalho, agravando a regressividade do sistema tributário, como demonstrado por estudos estatísticos acerca da distribuição carga tributária brasileira. As consequências jurídicas desse agravamento da regressividade do sistema tributário é objeto do tópico 4, na qual se aponta a contrariedade aos princípios tributários da solidariedade e da capacidade contributiva.

Buscando ultrapassar a mera descrição e compreensão do fenômeno exposto, o tópico 5 apresenta um levantamento bibliográfico acerca de propostas de tributação e harmonização no plano global e supranacional como mecanismos de combate ao identificado impacto da globalização no exercício do poder tributário.

O artigo conclui que a situação analisada representa um impacto sobre os laços de solidariedade sustentados pelo princípio tributário da capacidade econômica, pois os direitos sociais passam a ser financiadas por uma tributação regressiva e ligada mais intensamente à camada mais pobre da população. Como desdobramento dessa observação, firma-se uma proposta de leitura das iniciativas de harmonização tributária internacional não apenas como instrumentos para superar essas distorções, mas também como iniciativas que devem atentar para a reversão da grave situação dos países em desenvolvimento, com mecanismos que disponibilizem a estes a possibilidade de tributação das manifestações de riqueza disponíveis na economia globalizada.

---

## 1 MODELOS ESTATAIS, DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO

Desde a limitação do poder estatal com o advento do Estado de Direito, a tributação passou a sofrer grande influência dos direitos fundamentais e sua respectiva linguagem. O Estado de Direito e a compreensão de que os indivíduos deveriam ser protegidos pelo Estado e contra o Estado instauraram uma específica relação entre tributação, propriedade e liberdade.

A tutela da autonomia privada e do livre curso da vida negocial foi confiada à legalidade da tributação. A igualdade era restrita ao seu aspecto formal, garantindo-se o mesmo tratamento tributário em situações equivalentes e orientando-se a tributação de forma proporcional à capacidade econômica, sem pretensão redistributiva ou de alteração da situação econômica dos indivíduos e da sociedade.

Nesse ambiente, pode-se dizer que eram menores as exigências feitas ao legislador tributário. O Estado com funções mínimas e essenciais deveria instituir a tributação em respeito à propriedade e à liberdade, e distribuir a carga tributária para fazer frente aos respectivos gastos com mínima interferência na economia, buscando sempre a neutralidade da tributação frente às decisões econômicas. O princípio da equidade da tributação formulado por Adam Smith<sup>7</sup> se referia à contribuição dos indivíduos “na proporção da riqueza de que gozam sob a proteção do Estado”, e foi a base do chamado “imposto-troca”, pelo qual o pagamento do tributo se legitimava pela contraprestação estatal consistente na garantia de uso e gozo da propriedade.

A posterior atribuição de novas tarefas ao Estado, então denominado Estado Social ou Welfare State, passou a demandar mais do legislador, inclusive na disciplina da tributação. No âmbito econômico, o Estado deixou sua posição de inércia frente ao curso dos fatores econômicos e passou a intervir para direcionar e regular a economia. A igualdade também sofreu transformações. Se antes sua compreensão formal demandava menos distinções, a nova igualdade substancial que inspira o modelo de Estado Social exige, adicionalmente, que o

---

<sup>7</sup> SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. London: Liberty Fund, 1976, p. 825.

legislador realize julgamentos materiais sobre diversos aspectos da vida humana, como a atenção com a saúde, educação, velhice, deficiências, distribuição de riquezas, trabalho, etc.<sup>8</sup>

O trânsito para o Estado Social se apoiou no princípio da inclusão política. Seu funcionamento incorporou camadas da população ao âmbito político e econômico<sup>9</sup>, antes fechado em torno do individualismo liberal e sua igualdade formal. Esse movimento foi marcado por uma crescente complexidade das atividades estatais absorvida pela Administração Pública. A relação entre Poder Público e cidadãos se dissolvia no aspecto burocrático dominante das instituições políticas responsáveis por decisões vinculantes<sup>10</sup>. No âmbito tributário, nota-se um alargamento e multiplicação das bases tributárias<sup>11</sup>, uma vez que o fornecimento das prestações sociais é dependente da capacidade de financiamento do Estado<sup>12</sup>.

As instituições do Estado Social não romperam, contudo, com o modo de produção capitalista forjado no modelo liberal de Estado, e por vezes se colocavam como amortecedor do choque entre capital e trabalho, administrando o conflito entre a pressão por menos tributação e a reivindicação de maior nível de prestações sociais<sup>13</sup>. Isso dificultou o potencial desenvolvimento progressivo de condições mais igualitárias por mecanismos redistributivos<sup>14</sup>, no que se convencionou chamar de crise do Estado Social.

No aspecto jurídico a crise do Estado Social pode ser analisada sob o ponto de vista da incapacidade das instituições estatais, centralizadas na Administração Pública, de cumprir com os compromissos vinculados à igualdade real e do aumento da pressão tributária. A alternativa concebida para superá-la foi o Estado Democrático de Direito, que se funda não mais apenas na ação política institucional e na ação econômica competitiva, mas também na intervenção

<sup>8</sup> PAGANO, Rodolfo. **Introduzione alla legistica: l'arte di preparare le leggi**. 3ª. ed. Milano: Giuffrè, 2004, p. 13.

<sup>9</sup> LUHMANN, Niklas. **Teoría política en el estado de bienestar**. Tradução Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Universidad Editorial, 1993, p. 48.

<sup>10</sup> LUHMANN, Niklas. **Teoría política en el estado de bienestar**. Tradução Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Universidad Editorial, 1993, p. 65.

<sup>11</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011, p. 320. ISSN 0024-7191. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135/130>. Acesso em: 10 jun. 2019.

<sup>12</sup> KATO, Junko. **Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

<sup>13</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011, p. 318. ISSN 0024-7191. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135/130>. Acesso em: 10 jun. 2019.

<sup>14</sup> DÍAZ, Elias. **Estado de derecho y sociedad democrática**. Madrid: EDICUSA, 1966.

participativa e solidária<sup>15</sup>, acentuando o caráter democrático do desenvolvimento dos direitos fundamentais. O Estado Democrático de Direito é comprometido com os direitos fundamentais anteriormente formulados, liberais e sociais.

A reafirmação dessas conquistas, contudo, se dá em outros termos, com uma “valorização do jurídico” em detrimento de uma programação acentuadamente política, bem como pelo caráter transformador do direito contra a mera promessa de promoção de maior igualdade real sem ruptura com o modelo de acumulação<sup>16</sup>. O Estado Social, ao menos no plano jurídico, não é necessariamente abandonado no Estado Democrático de Direito. Pelo contrário, quando os direitos fundamentais próprios do Estado Social são contemplados constitucionalmente, como no caso do Brasil, o Estado Social é invadido pelo compromisso democrático e solidário de todos para sua implementação. Logo, quando se alude atualmente ao Estado Social, a alusão se dirige à sua versão formatada pelas inovações do Estado Democrático de Direito.

A tributação no Estado Democrático de Direito se caracteriza pela dupla relevância da solidariedade como fator determinante do financiamento de direitos fundamentais constitucionalmente reconhecidos. Num primeiro aspecto, reforça-se a solidariedade comunitária geral baseada no princípio da capacidade contributiva, a demandar que os custos da solidariedade não recaiam sobre os beneficiários da própria solidariedade. Isso determina que a carga tributária e os benefícios sociais sejam distribuídos em sentido inverso, dos mais ricos para os mais pobres<sup>17</sup>. Numa segunda aproximação, legitima-se a tributação por uma solidariedade de grupo, baseada na referibilidade entre o grupo beneficiado e determinada atividade estatal criadora do benefício, impedindo assim que a solidariedade geral seja capturada por setores específicos aos quais se dirige a atuação do Estado<sup>18</sup>.

A assunção dessas diversas tarefas e a institucionalização dos respectivos modelos tributários de financiamento dependeram, essencialmente, da soberania do Estado na formatação de seus sistemas tributários e da sua capacidade de alcançar as bases tributárias

<sup>15</sup> DÍAZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1966.

<sup>16</sup> STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e hermenêutica: perspectivas e possibilidades de concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil. *Novos estudos jurídicos*, v. 8, n. 2, p. 257-301, maio/ago. 2003, p. 257. ISSN: 2175-0491. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/336/280>. Acesso em: 20 abr. 2020.

<sup>17</sup> ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 348.

<sup>18</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 18, abr. 2011. ISSN 2236-3475. DOI: <https://doi.org/10.12957/rfd.2010.1371>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>. Acesso em: 14 jun. 2019.

vinculadas a seu território. Mas, principalmente no trânsito para o modelo social e democrático, os Estados nacionais soberanos sofreram um forte impacto sobre esses dois fatores por força daquilo que se convencionou chamar de “globalização”, permitindo visualizar uma nítida “perda” do efetivo poder tributário.

Certo é que não há consenso sobre os contornos e efeitos da globalização. Mas também não se nega a ocorrência do fenômeno, que pode ser observado por diferentes visões de mundo. Por isso, opta-se a seguir pela sua compreensão a partir da literatura que analisa o fenômeno com atenção à capacidade de financiamento estatal por meio da tributação.

## 2 A GLOBALIZAÇÃO E A DEGRADAÇÃO DA SOBERANIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO: VISÕES DISTINTAS PARA UM MESMO DIAGNÓSTICO

A globalização pode ser caracterizada pela anulação de distâncias geográficas e dificuldades comunicacionais que antes limitavam os eventos sociais, políticos e econômicos a uma relação local de causa e efeito, pois “acontecimentos locais são modelados por eventos ocorrendo a muitas milhas de distância”<sup>19</sup>. Essa consolidação de relações sociais em escala global não se resume a um âmbito específico, espalhando-se, pelas relações sociais, políticas e econômicas, “já que agora não é possível que as relações sejam observadas somente com base nos limites territoriais de um Estado-nação”<sup>20</sup>.

Sob um olhar crítico e pessimista da globalização, François Chesnais<sup>21</sup> rejeita o termo para adotar a palavra “mundialização” na identificação do fenômeno, e o faz no intuito de revelar que não se trata de um movimento de aproximação geral das nações. Na sua visão trata-se da construção de um modelo político, econômico e social em escala mundial, pautado por estratégias de dominação e manutenção do status de regiões em desenvolvimento em favor dos detentores de capital acumulado, que graças à desregulamentação e ao avanço da tecnologia, conseguem explorar tal status forçando a adoção de mecanismos favoráveis à concentração de lucros no capital financeiro.

<sup>19</sup> GIDDENS, Anthony. *As conseqüências da modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora Unesp, 1991, p. 69.

<sup>20</sup> PINHEIRO, Priscila Tinelli; MOREIRA, Nelson Camatta. Globalização, invisibilidade social e reconhecimento: uma análise da (so)negação de direitos sociais aos catadores de materiais recicláveis. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM*, Santa Maria, RS, v. 13, n. 1, p. 209-237, abr. 2018, p. 212. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369428699>. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/28699>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

<sup>21</sup> CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996.

Essa construção deixa para trás o modelo de interdependência verificado nas décadas de 1960 e 1970, em que a exploração de fatores de riqueza se submetia às determinações soberanas do Estado. Este tinha a capacidade de domar os investimentos externos diretos de acordo com políticas econômicas e tributárias que não eram necessariamente convergentes ao interesse dos detentores do capital, endereçando-lhes exigências e contrapartidas.

François Chesnais concebe a mundialização do capital como sendo o resultado de dois movimentos distintos, embora complementares. O primeiro diz respeito ao longo período de acumulação de capital iniciada em 1914. O segundo caracterizar-se-ia pelas políticas de liberalização, de privatização e de desregulamentação das economias domésticas, seguida do desmantelamento das conquistas sociais democráticas verificadas na década de 80, sobretudo nos governos Thatcher e Reagan. Assim, a força política adquirida pelos detentores do capital altamente acumulado impulsionou políticas de liberalização que quebraram as barreiras antes existentes à livre movimentação financeira, criando o ambiente ideal à mundialização do capital.

Nesse ambiente, os investimentos externos diretos são pensados de forma oligopolística e concorrencial, visando o alcance da acumulação intragrupo, sem preocupação com os já incapazes Estados nacionais e suas políticas econômicas. Destaca o autor que por meio do investimento externo direto se aniquila a concorrência local, mercados são dominados (aproximação de clientes cativos) e empresas locais adquiridas ou forçadas a integrar a rede do grupo econômico mundializado. Esta consequência da globalização é compartilhada por outros autores, que atestam o aumento do “desemprego e a falta de competitividade das empresas que não são consideradas “multinacionais”, uma vez que “o mercado nacional e local - aquele abrangido pelas empresas menores - perde espaço frente a esse processo de expansão da economia”<sup>22</sup>.

O investimento externo direto deixa de ter caráter produtivo. Verifica-se a alta dos serviços financeiros desvinculados de capacidade produtiva, acentuando seu caráter especulativo. Isso propiciou a hipertrofia da esfera financeira, que passou a ser concebida como uma indústria dotada de autonomia<sup>23</sup>. A esfera financeira extrai do setor produtivo o valor a ser

<sup>22</sup> PINHEIRO, Priscila Tinelli; MOREIRA, Nelson Camatta. Globalização, invisibilidade social e reconhecimento: uma análise da (so)negação de direitos sociais aos catadores de materiais recicláveis. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM*, Santa Maria, RS, v. 13, n. 1, p. 209-237, abr. 2018, p. 211. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369428699>. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/28699>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

<sup>23</sup> Autonomia relativa, uma vez que a esfera financeira busca seu lastro no setor produtivo, embora funcione autonomamente.

apropriado sob a forma de juros. Deixa de ser um meio de facilitação de pagamentos e passa a operar a transferência de riquezas para a esfera financeira. O vínculo então se resume ao chamado “efeito punção” que a esfera financeira exerce sobre o investimento produtivo, que utiliza sua mobilidade para, reagindo rapidamente à riscos na obtenção do lucro, canalizar a valorização criada por políticas nacionais de emprego e produção<sup>24</sup>.

Na década de 90, a melhoria da produtividade não desencadeou uma melhoria do crescimento, muito menos distributiva de renda. Essas crises “não podem ser considerados como simples somatórias de fatos isolados” mas sim “como um todo, partindo da hipótese de que ‘formam um sistema’” e remetem às “modificações nas relações entre capital e trabalho”<sup>25</sup>.

Essas modificações são consequências da mobilidade do capital produtivo. O desemprego não é fruto apenas do avanço da tecnologia, mas também da liberalização dos investimentos e do corte de custos para beneficiar a esfera financeira, consequência da alteração dos donos do capital produtivo, agora rentistas. O Estado nacional se vê impossibilitado de adotar medidas de compensação nacionais inerentes aos mecanismos do Welfare State, pois “a mobilidade do capital permite que as empresas obriguem os países a alinharem suas legislações trabalhistas e de proteção social àquelas do Estado onde forem mais favoráveis a elas (isto é, onde a proteção for mais fraca)”<sup>26</sup>.

Tocando no aspecto fiscal, a mundialização afeta as finanças públicas como um todo, provocando uma queda de arrecadação pela desterritorialização do capital (base tributária móvel) e por forçar uma baixa no consumo pela pressão exercida sobre os salários (que são compreendidas como bases tributárias dotadas de reduzida ou nenhuma mobilidade), pois este é fator determinante para a atração do capital e do investimento. Evidente, portanto, que os países em desenvolvimento estão mais sujeitos à esse alinhamento, ameaçados com a fuga de capitais e investimentos. Mas são os países em desenvolvimento, cuja população demanda maior nível de prestações sociais, que sofrem mais com a degradação de sua soberania tributária, pois são forçados a abrir mão da tributação da renda e do capital em prejuízo do suporte financeiro do seu programa de Estado Social.

<sup>24</sup> CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996, p. 246.

<sup>25</sup> CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996, p. 303.

<sup>26</sup> CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996, p. 306.

Sob outra ótica, Otfried Höffe<sup>27</sup> vê a globalização como um fenômeno iniciado com as trocas comerciais dos povos egípcios. O incremento da velocidade da globalização nos tempos recentes não é capaz de individualizá-la para um tratamento particular. Apesar de afirmar que da globalização decorrem “ônus intrínsecos à economia, como por exemplo o desemprego, e prejuízos extrínsecos à economia, como os danos ambientais”<sup>28</sup>, Höffe não enxerga uma construção intencional viabilizada pelos Estados a partir da influência política do capital acumulado e mundializado, distanciando-se assim da crítica e do pessimismo de Chesnais.

Contudo, aproximando-se das conclusões acima expostas, Höffe compreende o fenômeno da globalização no âmbito do movimento de “destituição do Estado”, problema para o qual propõe uma República Mundial Federal, proposta cuja análise escapa do propósito do artigo. Mas, ao contrário de afirmar uma construção opressiva de origem externa (o capital acumulado) que desgasta a soberania, o autor compreende que “na maior parte dos atuais problemas de globalização, não se vê operar nem a auto destituição pura nem a destituição externa pura, mas a terceira forma básica de destituição - “a autodestituição não-intencional”<sup>29</sup>. E, dentre outros exemplos, demonstra essa “perda de poder” não-intencional por meio das consequências sobre as finanças públicas:

Perdas consideráveis de poder podem ser encontradas na área fiscal-tributária. Como é sabido, a circulação global de capital dificulta sua tributação e, graças a vantagens fiscais, as empresas têm prazer em transferir seus domicílios, estratégia decisiva do ponto de vista tributário. Além disso, ‘transferem-se’ postos de trabalho, gerando-se perdas tributárias e, devido ao pagamento de auxílios-desemprego, oneram-se as caixas de previdência social. Outrossim, as empresas instam por reduzir a carga tributária que a antiga arrecadação de impostos conseguiu modificar de forma duradoura, a fim de favorecer a empresas e desfavorecer a trabalhadores assalariados.<sup>30</sup>

O que se conclui, apesar das distintas óticas, é que da globalização decorre uma incapacidade de gerir suas finanças públicas de forma totalmente soberana e autônoma. A mobilidade adquirida pelo capital força os países a abrirem mão da instituição de tributos sobre

<sup>27</sup> HÖFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*. Tradução Tito Lívio Cruz Romão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 7.

<sup>28</sup> HÖFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*. Tradução Tito Lívio Cruz Romão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 13.

<sup>29</sup> HÖFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*. Tradução Tito Lívio Cruz Romão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 193.

<sup>30</sup> HÖFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*. Tradução Tito Lívio Cruz Romão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 194.

essa base tributária, sob pena de não se apresentarem como destino desejável de investimentos externos.

Logo, a globalização impacta diretamente a tributação pelos países, que a formatam para atrair o capital e tentar ser o seu destino, ao menos pelo curto espaço de tempo que a mobilidade e a exagerada reação às expectativas de lucratividade permitem. Nota-se assim uma concorrência tributária internacional, na qual os países competem entre si, em uma verdadeira “corrida ao fundo do poço”<sup>31</sup>, principalmente por parte de países em desenvolvimento que, desprovidos de outros atrativos (como a infraestrutura, segurança, qualificação de mão-de-obra, etc.) somente tem a oferecer suas receitas tributárias, que seriam utilizadas justamente na consecução de importantes objetivos sociais junto à sua população.

### 3 OS IMPACTOS DA GLOBALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A PERDA DE ARRECADAÇÃO SOBRE BASES TRIBUTÁRIAS MÓVEIS E O AUMENTO DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA

O diagnóstico acima traçado tem um impacto circular no direito tributário. Em um primeiro aspecto, a mobilidade do capital que permite que as empresas escapem de tributações nacionais não favoráveis à acumulação e ao efeito punção pode ser compreendida como um fator que impulsionou a abstenção de tributação dessa base tributária. Por outro lado, como consequência dessa abstenção, observou-se uma concentração da incidência sobre a renda do trabalho, e não do capital, e sobre a renda gasta, e não a obtida (renda dinâmica) ou a acumulada (patrimônio). O discurso é o de aquelas bases são consideradas como dotadas de maior mobilidade, ao contrário destas, que passaram então a ser o alvo da tributação<sup>32</sup>.

O primeiro aspecto pode ser exemplificado no plano do direito tributário internacional e sua rede de tratados para evitar a dupla tributação. Atualmente, os países negociam seus tratados com base em modelos propostos por organismos internacionais, sendo o mais prestigiado<sup>33</sup> aquele formulado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

<sup>31</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Direito tributário, globalização e competição**: por que só harmonizar não basta. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 51.

<sup>32</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, Cambridge, v. 113, n. 7, p. 1573-676, mai. 2000. p. 1.623. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=articles>. Acesso em: 10 jun. 2019.

<sup>33</sup> Os atos e pronunciamentos da OCDE possuem uma forte influência global, a ponto de serem classificados por alguns como *soft law* no âmbito internacional (VEGA, Alberto. *International Governance Through Soft*

Econômico (OCDE)<sup>34</sup>, qual seja, a sua “Convenção Modelo de tributação da renda e do capital”<sup>35</sup>, em seguida chamada, para simplificação, de Convenção Modelo da OCDE.

Com base no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE, os lucros empresariais são tributados exclusivamente pelo país da residência da empresa. A expressão “residente de um Estado contratante” significa uma pessoa que, pelas leis desse país, é contribuinte “em razão de seu domicílio, residência, local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar” (art. 3º). O país da fonte dos lucros somente tem o direito de tributar esses lucros se eles forem atribuíveis a um “estabelecimento permanente” nele situado, conforme definição do seu art. 5º.

No contexto anterior à mundialização do capital, empresas e Estados mantinham forte ligação de origem e vínculo territorial com o país de sua constituição, com este endereçando exigências àquelas para implementação de sua política econômica, social e tributária. E no contexto em que a comunicação, transportes e tecnologia não tinham o mesmo desenvolvimento de hoje, a desmobilização de um estabelecimento permanente para migração de um país para outro implicava custos mais elevados. Isso preservava, portanto, a soberania estatal para a imposição da tributação em um contexto de menor mobilidade do capital e dos lucros.

Essa situação muda com a evolução e soma de dois fatores inerentes à globalização. A liberalização e a desregulamentação permitem maior liberdade de escolha da residência por parte das empresas, que passam a ver as origens e barreiras nacionais como limites facilmente transponíveis. Somados a esses fatores, a hipertrofia da esfera financeira dispensa a migração de ativos produtivos de um país a outro, dada a liberdade com que investimentos externos diretos podem ser feitos e desfeitos, permitindo o investimento e a retirada de recursos de estabelecimentos permanentes em países, a depender de uma regulação e tributação mais ou menos favoráveis. É característica da globalização a “desterritorialização” das relações<sup>36</sup>, o que se verifica inclusive, e com grande intensidade, na relação entre empresas e Estados.

---

Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines. **Working Paper for the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Munique**, n. 2012-05, jul. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2100341>. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2100341](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2100341). Acesso em 10 jun. 2019).

<sup>34</sup> Em inglês: Organisation For Economic Co-Operation And Development (OECD). Os documentos da OCDE referenciados no presente trabalho são produzidos em língua inglesa, motivo pelo qual opta-se pela versão inglesa de sua denominação e sigla para fins de referência e citação.

<sup>35</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD Publishing, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en). Acesso em: 08 jun. 2019.

<sup>36</sup> FORNASIER, Mateus de Oliveira; BEDIN, Gilmar Antonio; LEVES, Aline Pedron. Democracia, globalização e normatividade jurídica: a relativização da soberania e a eficácia dos direitos fundamentais. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 14, n. 2, e32548, maio./ago. 2019. ISSN

A conjugação das regras da Convenção Modelo da OCDE, da liberalização e desregulamentação, e da mobilidade e financeirização do capital permite afirmar, como faz Avy-Yonah (2000, p. 1.587), que os lucros das empresas constituem uma base tributária com alta propensão a não ser tributada. O país da residência, titular exclusivo do direito de tributar na ausência de um estabelecimento permanente no país da fonte da renda, teme impor a tributação por potencialmente afugentar para outro país a residência da empresa. Já o país da fonte, que também recebe o direito tributar esses lucros quando atribuíveis a um estabelecimento permanente ali situado, teme impor a tributação por potencialmente instigar a realização de investimentos em estabelecimento permanente situado em outro país, ou o fracionamento das atividades em estabelecimentos situados em outros países, reduzindo assim os lucros a ele atribuíveis e, conseqüentemente, a base tributária do país da fonte.

Seja como consequência do alinhamento das legislações nacionais de forma unilateral para atrair investimentos como consequência da globalização, seja por influência da regra de direito internacional amplamente adotada com base na Convenção Modelo da OCDE, fato é que os lucros empresariais, muitas vezes canalizados pelo capital financeiro (efeito punção), deixam de servir de base tributária. Mas os Estados não se demitiram, ao menos no plano normativo, das tarefas anteriormente assumidas, dentre elas as oriundas do modelo *Welfare State*, o que mantém a pressão por receitas tributárias. Essas receitas são então buscadas na tributação sobre o trabalho e o consumo, que constituem as bases tributárias consideradas até então menos móveis e que participam em maior proporção da arrecadação<sup>37</sup>.

No caso do Brasil essa situação pode ser exemplificada pela legislação tributária em vigor e confirmada com base em dados estatísticos acerca da arrecadação.

No plano legislativo, verifica-se uma discrepância entre a tributação da renda oriunda do trabalho e da renda oriunda do capital, ambas previstas como fato gerador do imposto sobre a renda no art. 43, I do Código Tributário Nacional<sup>38</sup>. A renda do trabalho é tributada, a partir de uma faixa mínima de isenção, por alíquotas progressivas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%<sup>39</sup>. Já a

---

1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369432548>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32548> Acesso em: 20 fev. 2020.

<sup>37</sup> CHRISTIANS, Allison. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 307.

<sup>38</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 27 fev. 2020.

<sup>39</sup> BRASIL. Lei nº 11.482 de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda das pessoas físicas. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 mai. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm). Acesso em 22 abr. 2020.

renda oriunda do capital se submete a alíquotas menores, é objeto de regimes favoráveis ou escapa por completo da tributação.

Exemplo disso é a isenção do imposto sobre a renda sobre os dividendos, prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995<sup>40</sup>. A questão não reside na isenção em si, que teve por objetivo evitar a dupla tributação econômica da renda (uma primeira vez na incidência sobre os lucros da pessoa jurídica e uma segunda vez na pessoa do beneficiário dos dividendos) e estimular o investimento, evitando-se “que o lucro deixasse de ser distribuído por razões exclusivamente tributárias”<sup>41</sup>. Ocorre que a aplicação da isenção, nos termos em que formulado o dispositivo legal que o contempla, independe do regime de tributação do lucro na pessoa jurídica, não se referindo “ao resultado previamente oferecido à tributação na pessoa jurídica”<sup>42</sup>.

A questão é que uma grande gama de atividades empreendidas por pessoas jurídicas pode ser opcionalmente inserida no regime de tributação pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional, onde as alíquotas efetivas são menores do que o regime de tributação pelo lucro real. Com base nessa premissa Catarino et al.<sup>43</sup> demonstram que, comparando a base de cálculo do regime de lucro real (o lucro tributável) e de lucro presumido (um percentual sobre a receita bruta), “quanto maior a margem de lucro efetiva da empresa, (...) maior é o benefício tributário (...) e tanto maior será a parcela de dividendos distribuídos sem tributação direta”.

Sendo assim, embora a isenção cumpra a função de afastar a indesejável dupla tributação econômica da renda, ela termina por deixar sem tributação a parcela de lucros auferidos pela empresa e distribuída aos acionistas em regimes nos quais o resultado é considerado para efeitos de distribuição mas não para efeitos tributários. Em comparação, enquanto a renda oriunda do trabalho está sujeita integralmente à tributação progressiva, efetivada pelo mecanismo da retenção na fonte, a renda oriunda do capital (ações ou quotas) pode escapar totalmente da tributação, quer na pessoa jurídica que auferiu lucro quer na pessoa do sócio ou acionista que recebeu esse lucro não tributado na forma de dividendos.

<sup>40</sup> BRASIL. Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em: 26 fev. 2020.

<sup>41</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 267.

<sup>42</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 268.

<sup>43</sup> CATARINO, João Ricardo; GODOI, Marciano Seabra; MELO, Ana Conceição e GARCIA, Ana Carolina Moreira. Tendências da tributação internacional sobre os lucros e dividendos: um estudo comparativo entre Brasil e Portugal. **RDIET - Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, nº 1, p. 92-131, jan-jun. 2017, p. 98. ISSN 1980-1995. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8187/5270>. Acesso em: 14 mar. 2019.

Em alternativa ao pagamento de dividendos, a pessoa jurídica tem a opção de pagar juros sobre o capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/95<sup>44</sup>. A previsão legal tem função indutora que visa a capitalização das empresas, estimulando o investimento produtivo, e atende ainda à igualdade de tratamento, pois equaliza a tributação dos juros sobre capital próprio com os investimentos realizados no mercado financeiro<sup>45</sup>. Quanto aos efeitos tributários do pagamento de juros sobre o capital próprio, tem-se que a empresa poderá deduzi-lo como despesa da base de cálculo do imposto sobre a renda, o que reduz a carga tributária efetiva sobre o lucro. Por outro lado, a renda será tributada na pessoa do acionista pela alíquota de 15%, equivalente à segunda faixa de alíquota de tributação da renda do trabalho, ou seja, independentemente do valor dos juros recebidos, a tributação nunca alcançará as alíquotas de 22,5% e 27,5% previstas para os rendimentos oriundos do trabalho.

Conclui-se, portanto, que tanto a distribuição dos lucros como dividendos quanto o pagamento de juros sobre o capital próprio levam a uma tributação favorecida da renda oriunda do capital quando comparada com a renda oriunda do trabalho. Isso comprova que a legislação tributária federal se conforma segundo a tendência acima exposta de concessão de regimes favoráveis à tributação da renda oriunda do capital, em comparação à renda do trabalho.

No âmbito dos Estados, pode-se verificar também uma concentração na tributação sobre o consumo de bens essenciais por meio do ICMS. Isso tem como efeito um agravamento da regressividade do imposto, pois famílias pobres gastam toda ou a maior parte da renda na aquisição de bens essenciais, o que significa que essa renda é consumida pelo preço desses bens, em cuja composição está, potencialmente, a tributação indireta sobre o consumo<sup>46</sup>. Para amenizar a distorção que a tributação indireta sobre o consumo acarreta no princípio da tributação conforme a capacidade econômica, é mundialmente adotado o chamado princípio da seletividade, segundo o qual a tributação é reduzida nas operações e prestações com bens e serviços essenciais.

<sup>44</sup> BRASIL. Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em 26 fev. 2020.

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25.

<sup>46</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **The distributional effects of consumption taxes in OECD countries**. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 32. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries\\_9789264224520-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en). Acesso em 10 jun. 2019.

Ocorre que os Estados brasileiros praticaram de forma ostensiva a conhecida “guerra fiscal”, que nada mais é que “uma versão interna da mesma guerra que ocorre entre Estados nacionais no cenário macro”<sup>47</sup>. Com a intenção de atrair investimentos, concederam-se regimes favoráveis de forma unilateral e indiscriminada, violando o art. 155, §2º, XII, ‘g’ da Constituição<sup>48</sup> e a Lei Complementar nº 24/1975<sup>49</sup>, reduzindo assim a arrecadação por meio de ICMS. A saída para manter algum nível de arrecadação foi a de negar esses regimes aos bens essenciais e, pelo contrário, aumentar as respectivas alíquotas, o que pode ser exemplificado com a tributação das operações com energia elétrica com alíquotas superiores à alíquota padrão do imposto<sup>50</sup>.

Outros exemplos concretos do aumento da tributação indireta do consumo de bens essenciais pelo ICMS podem ser verificados em alterações nas legislações estaduais. É o caso de Minas Gerais, onde, por força do Decreto nº 46.859/2015<sup>51</sup> foram revogadas as alíquotas reduzidas de 12% e 7% para determinados produtos, que passaram a ser tributados pela alíquota padrão de 18%. A título de exemplo, a medida atingiu materiais de construção, materiais de higiene pessoal, material escolar e medicamentos. No Estado do Paraná, por meio do Decreto nº 731/2015<sup>52</sup>, a alíquota de 12% aplicável a vários produtos foi alterada, com o enquadramento desses produtos na alíquota padrão de 18%, medida que atingiu hortifrutigranjeiros, alimentos,

<sup>47</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011, p. 337. ISSN 0024-7191. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135/130>. Acesso em 10 jun. 2019.

<sup>48</sup> BRASIL. *Constituição Federal*. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 13 mar. 2020.

<sup>49</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 9 jan. 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm). Acesso em 16 abr. 2020.

<sup>50</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 442.

<sup>51</sup> MINAS GERAIS. Decreto nº 46.859, de 1º de outubro de 2015. Revoga dispositivos do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. In: *Diário Oficial do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, MG, 2 out. 2015. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2015/d46859\\_2015.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46859_2015.html). Acesso em: 20 abr. 2020.

<sup>52</sup> PARANÁ. Decreto nº 731, de 13 de março de 2015. Introduce alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. In: *Diário Oficial do Estado do Paraná*, Curitiba, PR, 16 mar. 2015. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=137344&indice=1&totalRegistros=8&dt=20.3.2020.9.4.34.577>. Acesso em 20 abr. 2020.

medicamentos e gás liquefeito de petróleo. A legislação do Estado do Amapá demonstra que a farinha de trigo e o fubá de milho (dois alimentos) e materiais escolares sofreram aumentos de alíquota em períodos que coincidiam com crises financeiras, quais sejam, 2008 e 2016, conforme sucessivas redações do art. 37, III, b da Lei 400/1997<sup>53</sup>. O dispositivo finalmente revogado pela Lei nº 1.949/2015<sup>54</sup>, o que fez com que os produtos ali mencionados passassem a se enquadrar na alíquota padrão de ICMS de 18%, acarretando sua majoração.

Os exemplos legislativos acima citados são comprovados por estudos empíricos que demonstram uma concentração da arrecadação brasileira na tributação indireta sobre o consumo e direta sobre os salários acompanhada de uma menor participação da renda na formação da base tributária. Estudo da Receita Federal do Brasil<sup>55</sup> demonstra que no ano de 2017 a tributação indireta sobre o consumo (bens e serviços) alcançou 15,71% do PIB e 48,44% da arrecadação, e a incidência sobre a folha de salários representou 8,47% do PIB e 26,12% da arrecadação. Já a renda foi uma base cuja tributação representou 6,23% do PIB e 19,22% da arrecadação, e a tributação da propriedade alcançou 1,49% do PIB e 4,58% da arrecadação. Essa concentração da tributação sobre o consumo e o salário implica a regressividade do sistema tributário brasileiro, característica afirmada por diversos estudos nacionais<sup>56</sup> e internacionais<sup>57</sup>.

<sup>53</sup> AMAPÁ. Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n.º 0194, de 29 de dezembro de 1994. **Diário Oficial do Estado do Amapá**, Macapá, AP, 29 dez. 1997. Disponível em: [http://www.al.ap.gov.br/ver\\_texto\\_lei.php?iddocumento=10488](http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_lei.php?iddocumento=10488). Acesso em 20 abr. 2020.

<sup>54</sup> AMAPÁ. Lei nº 1.949, de 29 de outubro de 2015. Altera dispositivos da Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997. **Diário Oficial do Estado do Amapá**, Macapá, AP 29 out. 2015. Disponível em: [http://www.al.ap.gov.br/ver\\_texto\\_lei.php?iddocumento=61921](http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_lei.php?iddocumento=61921). Acesso em 20 abr. 2020.

<sup>55</sup> BRASIL. Receita Federal Do Brasil. **Carga Tributária no Brasil - 2017 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 28 jun. 2019.

<sup>56</sup> BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Brasília, 2009 e SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistências sociais: impactos redistributivos. In: CASTRO, Jorge Abraão de Castro, SANTOS, Cláudio Hamilton Matos do; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Org). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf). Acesso em: 18 jan. 2019.

<sup>57</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Revenue Statistics in Latin America: 1999-2010**. OECD: Paris, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264183889-en-fr>. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-2012\\_9789264183889-en-fr](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-2012_9789264183889-en-fr). Acesso em: 10 jun. 2019.

## 4 IMPLICAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA E CONCENTRADA NO CONSUMO E TRABALHO PARA A CRISE JURÍDICA DO ESTADO SOCIAL: A CORROSÃO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

Como visto anteriormente, o Estado Social se caracteriza pela garantia do acesso a bens e serviços necessários para a manutenção do bem-estar da população. Com o advento do Estado Democrático de Direito, reforça-se a juridicidade desse acesso por meio de sua institucionalização enquanto direitos fundamentais com maior força vinculante, financiados de forma participativa e solidária por toda a comunidade.

Essas características que fundam os direitos sociais no âmbito do Estado Democrático de Direito são corroídas pela tributação regressiva e concentrada em bases tributárias como o salário e o consumo. Isso afeta de forma mais pesada a camada mais pobre da população, que vive de baixos salários e consome toda ou boa parte de sua renda no consumo de bens essenciais, e contraria a exigência de um sistema tributário calcado na solidariedade e progressividade.

Isso porque o dever tributário se insere nos deveres de solidariedade existentes entre os participantes de uma comunidade, sendo legitimado pela obediência à capacidade econômica<sup>58</sup>. O conceito de capacidade econômica é encontrado na força econômica total (*complessiva*) do contribuinte, constituindo uma “aptidão global”. Logo, um sistema tributário a ela vinculado deve prever impostos sobre renda global líquida, patrimônio global líquido, despesa global, incremento patrimonial e incremento de valor, atingindo pessoas físicas e jurídicas. Também nesse sentido, Schiavolin afirma que a exigência constitucional de respeito à capacidade econômica “quer uma progressividade moderada, distribuída com equilíbrio entre os vários índices de capacidade econômica, aplicada de modo equânime a todos os pressupostos do mesmo tipo, salvo aos incentivos adequadamente justificados”<sup>59</sup>.

Por meio desse dever de solidariedade os membros de uma comunidade portadores de maior capacidade econômica são chamados a contribuir mais que proporcionalmente, suportando nesses termos o encargo tributário de forma a financiar as finalidades sociais<sup>60</sup> redistribuindo-se os ônus e benefícios da vida em comunidade de acordo com o princípio de

<sup>58</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 94.

<sup>59</sup> SCHIAVOLIN, Roberto. *Il principio di “progressività del sistema tributario”*. In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 61.

<sup>60</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 238.

igualdade substancial<sup>61</sup>. Nesse contexto a progressividade passa a exigir mais de quem tem mais condições de satisfazer necessidades de outros membros da comunidade<sup>62</sup>.

A tributação regressiva não é compatível com esse mandamento, e não pode ser justificada nem mesmo diante de um sistema de gastos públicos dirigidos aos membros mais vulneráveis da sociedade. Isso porque as características do sistema tributário afetam as características das despesas públicas, pois aquelas podem anular os efeitos distributivos destas<sup>63</sup>. Um sistema de despesas públicas destinado aos mais pobres, mas financiados por uma tributação regressiva, não representa a concessão de direitos financiados de forma justa e solidária pela sociedade, e sim um mero sistema de restituição parcial de tributos pagos ou suportados pelos segmentos mais pobres da população na ausência de capacidade econômica<sup>64</sup>.

Há uma intensificação da corrosão desses princípios que informam o Estado Social quando, a partir da década de 1980, por influência dos ideais de liberalização e desregulação da economia, do desenvolvimento tecnológico e da aquisição de alta mobilidade pelo capital e pela renda, os sistemas tributários concentraram a tributação sobre o trabalho e o consumo, que passaram a ser as bases tributárias que participam em maior proporção da arrecadação.

## 5 PROPOSTAS PARA A TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO DA GLOBALIZAÇÃO: TRIBUTOS GLOBAIS, ORGANIZAÇÃO FISCAL SUPRANACIONAL E HARMONIZAÇÃO INTERNACIONAL

Apesar do cenário de grande dificuldade dos Estados nacionais para manter o suporte financeiro para desempenhar as tarefas próprias do Estado Social por meio da tributação, algumas iniciativas para superar o problema podem ser observadas.

<sup>61</sup> SCHIAVOLIN, Roberto. Il principio di “progressività del sistema tributario”. In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 156.

<sup>62</sup> SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 28.

<sup>63</sup> MENENDEZ, Agustín José. *Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Springer, 2001, p. 39.

<sup>64</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16 n. 108, p. 39-64, fev./ maio. 2014, p. 50. ISSN 2236-3645. DOI: <http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2014v16e108-42> . Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42/33>. Acesso em 22 mai. 2019.

No campo teórico, voltam a tomar corpo propostas de tributos mundiais ou globais, que se caracterizariam por uma estrutura direcionada a conter as “externalidades negativas” do mundo globalizado, em especial a “pobreza (absoluta e relativa), desequilíbrio ambiental e abuso do sistema financeiro”<sup>65</sup>. Destaque-se as propostas do tributo Tobin e do Dividendo dos Recursos Globais<sup>66</sup>. O primeiro incidiria sobre transações financeiras, e teria o mérito de ser um fator tributário a ser considerado nas migrações do capital mundial do investimento produtivo para o investimento especulativo, impedindo a flutuação do capital mundial com base exclusiva na sua alta sensibilidade às oportunidades de lucro do mercado financeiro. Já o segundo incidiria sobre a receita com a exploração de recursos naturais, muitas vezes situados em países em desenvolvimento e consumidos pelos países desenvolvidos. Enquanto estes se beneficiariam dos recursos naturais e dos impulsos econômicos oriundos da agregação de valor industrial, aqueles ficariam apenas com as consequências ambientais e sociais da exploração, e sem uma contraprestação tributária adequada.

Como reconhece Oliveira<sup>67</sup>, as propostas são criticadas pela necessidade de que sejam adotadas em escala global. Caso contrário, as transações financeiras serão concentradas em países que não adotassem o tributo Tobin e, a não ser que determinado país concentre a totalidade de um recurso mineral, o Dividendo dos Recursos Globais deveria ser instituído por todos os países em que seja viável a exploração do recurso, sob pena de os investimentos se direcionarem para aqueles países que não os adotassem. Apesar do otimismo da autora, nos parece que essa crítica é consistente, pois a adesão em escala minimamente globalizada é essencial para a eficácia dos tributos globais<sup>68</sup>.

Nessa esteira verifica-se outra proposta teórica de criação de uma organização tributária mundial, de caráter supranacional. Há que se superar, contudo, os grandes riscos de uma entidade com tamanhos poderes de instituir uma tributação global e ficar a cargo de sua arrecadação. Dada a multiplicidade cultural e as distintas necessidades e interesses dos povos ao redor do globo, o cumprimento da função de melhorar a distribuição de riquezas em escala mundial demanda que se pense em “em instituir uma organização fiscal mínima a montante dos

<sup>65</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *Justiça tributária global: realidade, promessa e utopia*. Belo Horizonte: Letramento, 2019, p. 307.

<sup>66</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *Direito tributário, globalização e competição: por que só harmonizar não basta*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 84.

<sup>67</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *Direito tributário, globalização e competição: por que só harmonizar não basta*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 87.

<sup>68</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *Justiça tributária global: realidade, promessa e utopia*. Belo Horizonte: Letramento, 2019, p. 292.

estados”, que não pode ser “alheia à ideia do autoconsentimento dos impostos pelos contribuintes nem à solidariedade supranacional”<sup>69</sup>.

No campo prático, o melhor exemplo de iniciativa para se combater a perda de base tributária decorrente da globalização e suas possibilidades de mobilização do capital é o Plano BEPS (*Base erosion and profit shifting*) da OCDE<sup>70</sup>. O referido plano veiculou proposta de políticas tributárias que, harmonizadas, serviriam como instrumentos para lidar com a erosão da base tributável no contexto da economia globalizada e digitalizada. A iniciativa resultou na recomendação de 15 ações a serem adotadas, destacando-se as seguintes ações em razão de sua afinidade com o tema aqui trabalhado:

- Ação 1<sup>71</sup>: destinada ao enfrentamento dos desafios da economia digital, que potencializa as oportunidades de mobilização de lucros e perda de base tributária, dada a grande valorização dos ativos intangíveis e uso de tecnologia para realização de transações transfronteiriças, inclusive com consumidores finais, a dificultar uma arrecadação eficiente;
- Ação 3<sup>72</sup>: destinada a reforçar as regras de tributação de sociedades estrangeiras controladas (CFC), a partir do reconhecimento de que a constituição de sociedades pode servir ao propósito de se alocação de sociedades residentes e não residentes em determinados países de forma que a transferência dos lucros os submeta à jurisdição de menor tributação;
- Ação 8<sup>73</sup>: destinada a lidar com problemas de preços de transferência relacionados a) a aspectos de preços de transferência relacionados a operações com ativos intangíveis; b)

<sup>69</sup> NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. *Direito Público*, v. 1, n. 6, out-nov-dez. 2004, p. 93. ISSN 2236-1766. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365/833> . Acesso em: 14 abr. 2019.

<sup>70</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. OECD Publishing, Paris: 2012. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en> . Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en). Acesso em 10 jun. 2019.

<sup>71</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 - Final Report**. OECD Publishing: Paris, 2015. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en). Acesso em 10 jun. 2019.

<sup>72</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules: Action 3 - Final Report**. OECD Publishing: Paris, 2015. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> . Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_9789264241152-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en). Acesso em 10 jun. 2019.

<sup>73</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation: Actions 8-10 - Final Reports**. OECD Publishing: Paris, 2015. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> . Disponível em: <https://www.oecd->

acordos contratuais, incluindo a cessão contratual dos riscos econômicos incorridos e a consequente imputação de lucros que podem não corresponder às atividades efetivamente realizadas, ao mesmo tempo em que abordam a taxa de retorno do investimento realizado por uma empresa de grupo multinacional com grande capital social e número de ativos, não respondendo tais benefícios ao nível de atividade realizado pela empresa que faz o investimento e c) outras áreas de alto risco.

Apesar de seu objetivo de evitar a perda de arrecadação pela erosão da base tributária, o Plano BEPS não deve ser visto como uma “tábua de salvação”, principalmente por países em desenvolvimento. Do discurso de neutralidade da OCDE, segundo o qual todos os países perdem com o atual estágio da erosão da base tributária, não se nota uma perspectiva de melhor distribuição do poder tributário entre os países de forma a reverter o cenário de grandes necessidades específicas dos países em desenvolvimento, mas apenas uma perspectiva de que sejam evitados maiores danos pela continuidade da atual situação, o que beneficia principalmente os países desenvolvidos que contam com mais armas na luta pela apreensão das bases tributárias<sup>74</sup>.

## CONCLUSÃO

Retomando brevemente o problema aqui apresentado, tratou-se de analisar a face tributária da equação fiscal de financiamento dos direitos fundamentais sociais. Especificamente, o objetivo era avaliar os impactos, na tributação, advindos da globalização econômica, e sua influência na capacidade de financiamento daqueles direitos.

A observação conclusiva que se faz é que o atual estágio da globalização econômica é fator que impacta diretamente a capacidade dos Estados nacionais de se financiar por meio da tributação e assim garantir os direitos sociais. O resultado alcançado é o de que o lado tributário da equação fiscal não se manteve neutro diante do movimento mundialização econômica.

A alta mobilidade do capital propiciada pela liberalização e desregulamentação econômica que caracterizaram a globalização torna-o extremamente sensível às expectativas de retorno e lucro. Isso faz com que os países entrem em competição para disputar o posto de

[ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en](http://ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en). Acesso em 10 jun. 2019.

<sup>74</sup> OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Direito tributário, globalização e competição**: por que só harmonizar não basta. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 119.

jurisdição tributária mais favorável ao capital, no intuito de atraí-lo ou impedir sua saída, concorrência esta que é viabilizada pelo direito tributário internacional e implementada no direito tributário interno.

Conclui-se que são relevantes os impactos da globalização no direito tributário, que contribuem de forma contundente para a crise financeira do Estado Social, uma vez que sua missão depende da capacidade de financiamento estatal para o fornecimento das prestações materiais que viabilizam o acesso a bens e serviços necessários ao exercício de direitos sociais. O alinhamento dos países a políticas tributárias de favorecimento da renda oriunda do capital reduz a base tributária disponível, que deixa de ser fonte de arrecadação. A tributação vai então buscar recursos em bases menos móveis, recaindo mais pesadamente sobre trabalho e consumo, que são bases tributárias que oneram mais a capacidade econômica da parcela mais pobre da população.

Disso decorre um aumento na regressividade da tributação, que se concentra sobre essas bases dotadas de menor mobilidade, fazendo coincidir os financiadores dos direitos sociais com aqueles que figuram como seus destinatários. Opera-se não apenas uma crise financeira do Estado Social, mas também uma crise jurídica, que atinge mais fortemente os países em desenvolvimento, levando à perda da arrecadação e do caráter solidário do financiamento dos direitos fundamentais que caracteriza o Estado Social, principalmente após o advento do Estado Democrático de Direito.

As iniciativas de harmonização tributária internacional com o propósito de combater esse cenário são controversas do ponto de vista teórico, embora encontrem bons argumentos para ao menos suscitar o debater sobre a necessidade de agir para alterar a situação de crise. Essas iniciativas, embora imbuídas de um discurso louvável e pautado na neutralidade, devem ser avaliadas cuidadosamente para não se resumirem a um mecanismo para estancar a crise.

Nesse aspecto, a observação final que se faz, em sede de conclusão, é que a realização dos princípios e funções do direito tributário enquanto meio de financiamento dos direitos sociais requer séria atenção para a necessidade democrática global de reverter a situação em que já se encontram países em desenvolvimento. As respectivas populações demandam maior nível de prestações sociais, o que torna imprescindível uma participação maior desses países na distribuição do poder de tributar as bases tributárias disponíveis na economia globalizada para que possam cumprir sua missão de combater os problemas já causados pela globalização.

## REFERÊNCIAS

- AMAPÁ. Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei n.º 0194, de 29 de dezembro de 1994. **Diário Oficial do Estado do Amapá**, Macapá, AP, 29 dez. 1997. Disponível em: [http://www.al.ap.gov.br/ver\\_texto\\_lei.php?iddocumento=10488](http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_lei.php?iddocumento=10488). Acesso em 20 abr. 2020.
- AMAPÁ. Lei nº 1.949, de 29 de outubro de 2015. Altera dispositivos da Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997. **Diário Oficial do Estado do Amapá**, Macapá, AP 29 out. 2015. Disponível em: [http://www.al.ap.gov.br/ver\\_texto\\_lei.php?iddocumento=61921](http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_lei.php?iddocumento=61921). Acesso em: 20 abr. 2020.
- ANTONINI, Luca. **Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali**. Milano: Giuffrè, 1996.
- AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. **Harvard Law Review**, Cambridge, v. 113, n. 7, p. 1573-676, mai. 2000. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=articles> . Acesso em: 10 jun. 2019.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011. ISSN 0024-7191. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135/130>. Acesso em: 10 jun. 2019.
- BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 13 mar. 2020.
- BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Brasília, 2009.
- BRASIL. Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 jan. 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm). Acesso em: 16 abr. 2020.
- BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 27 fev. 2020.
- BRASIL. Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras

providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em: 26 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.482 de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda das pessoas físicas. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 mai. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm). Acesso em: 22 abr. 2020.

BRASIL. Receita Federal Do Brasil. **Carga Tributária no Brasil - 2017 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf> . Acesso em: 28 jun. 2019.

CATARINO, João Ricardo; GODOI, Marciano Seabra; MELO, Ana Conceição e GARCIA, Ana Carolina Moreira. Tendências da tributação internacional sobre os lucros e dividendos: um estudo comparativo entre Brasil e Portugal. **RDIET - Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário**, Brasília, v. 12, nº 1, p. 92-131, jan-jun. 2017. ISSN 1980-1995. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8187/5270> . Acesso em: 14 mar. 2019.

CHESNAIS, François. **A mundialização do capital**. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996.

CHRISTIANS, Allison. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16 n. 108, p. 39-64, fev./ maio. 2014. ISSN 2236-3645. DOI: <http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2014v16e108-42> . Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42/33>. Acesso em: 22 mai. 2019.

DÍAZ, Elias. **Estado de derecho y sociedad democrática**. Madrid: EDICUSA, 1966.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FORNASIER, Mateus de Oliveira; BEDIN, Gilmar Antonio; LEVES, Aline Pedron. Democracia, globalização e normatividade jurídica: a relativização da soberania e a eficácia dos direitos fundamentais. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 14, n. 2, e32548, maio./ago. 2019. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369432548>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32548> Acesso em: 20 fev. 2020.

GIDDENS, Anthony. **As conseqüências da modernidade**. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Editora Unesp, 1991.

GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon

Navarro (Coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. Tradução Tito Lívio Cruz Romão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KATO, Junko. **Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

LUHMANN, Niklas. **Teoría política en el estado de bienestar**. Tradução Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Universidad Editorial, 1993.

MENENDEZ, Agustín José. **Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law**. Dordrecht: Springer, 2001.

MINAS GERAIS. Decreto nº 46.859, de 1º de outubro de 2015. Revoga dispositivos do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. In: **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 2 out. 2015. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2015/d46859\\_2015.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46859_2015.html). Acesso em: 20 abr. 2020.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.

NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. **Direito Público**, v. 1, n. 6, out-nov-dez. 2004. ISSN 2236-1766. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365/833>. Acesso em: 14 abr. 2019.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

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

OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Justiça tributária global: realidade, promessa e utopia**. Belo Horizonte: Letramento, 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. OECD Publishing, Paris: 2012. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en). Acesso em: 10 jun. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 - Final Report**. OECD Publishing: Paris, 2015. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Disponível em: <https://www.oecd->

ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\_9789264241046-en. Acesso em: 10 jun. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation: Actions 8-10 - Final Reports.** OECD Publishing: Paris, 2015. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> . Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports\\_9789264241244-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en). Acesso em: 10 jun. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules: Action 3 - Final Report.** OECD Publishing: Paris, 2015. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> . Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_9789264241152-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en). Acesso em: 10 jun. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Model Tax Convention on Income and on Capital.** Paris: OECD Publishing, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> . Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en). Acesso em: 08 jun. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Revenue Statistics in Latin America: 1999-2010.** OECD: Paris, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264183889-en-fr> . Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-2012\\_9789264183889-en-fr](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-2012_9789264183889-en-fr). Acesso em: 10 jun. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **The distributional effects of consumption taxes in OECD countries.** Paris: OECD Publishing, 2014. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en> . Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries\\_9789264224520-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en). Acesso em: 10 jun. 2019.

PAGANO, Rodolfo. **Introduzione alla legistica: l'arte di preparare le leggi.** 3ª. ed. Milano: Giuffrè, 2004.

PARANÁ. Decreto nº 731, de 13 de março de 2015. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. In: **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, PR, 16 mar. 2015. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=137344&indice=1&totalRegistros=8&dt=20.3.2020.9.4.34.577>. Acesso em: 20 abr. 2020.

PINHEIRO, Priscila Tinelli; MOREIRA, Nelson Camatta. Globalização, invisibilidade social e reconhecimento: uma análise da (so)negação de direitos sociais aos catadores de materiais recicláveis. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 13, n. 1, p. 209-237, abr. 2018, p. 211. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369428699>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/28699>. Acesso em: 20 abr. 2020.

PINTO, Marcio Morena. La fundamentalidad de los derechos sociolaborales desde la perspectiva de la dignidad de la persona humana. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 11, n. 2, p. 576-600, 2016. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369421005>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/21005/pdf>. Acesso em: 12 jan. 2020

PULIDO, Carlos Bernal. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 18, abr. 2011. ISSN 2236-3475. DOI: <https://doi.org/10.12957/rfd.2010.1371>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371> . Acesso em: 14 jun. 2019.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SAIZ, Ignacio. Resourcing rights: combating tax injustice from a human rights perspective. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. **Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights**. Oxford: Hart Publishing, 2013.

SCHIAVOLIN, Roberto. Il principio di "progressività del sistema tributario". In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). **Diritto tributario e corte costituzionale**. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEPÚLVEDA, Magdalena. **The nature of the obligations under the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights**. Antwerpen: Intersentia, 2003.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistências sociais: impactos redistributivos. In: CASTRO, Jorge Abraão de Castro, SANTOS, Cláudio Hamilton Matos do; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf) . Acesso em: 18 jan. 2019.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. London: Liberty Fund, 1976.

STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e hermenêutica: perspectivas e possibilidades de concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil. **Novos estudos jurídicos**, v. 8, n. 2, p. 257-301, maio/ago. 2003. ISSN: 2175-0491. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/336/280>. Acesso em: 20 abr. 2020.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP). **Human development report**. New York: Oxford University Press, 1991. Disponível em:

[http://www.hdr.undp.org/sites/default/files/reports/220/hdr\\_1991\\_en\\_complete\\_nostats.pdf](http://www.hdr.undp.org/sites/default/files/reports/220/hdr_1991_en_complete_nostats.pdf) .  
Acesso em: 18 jan. 2019.

VEGA, Alberto. International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines. **Working Paper for the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Munique**, n. 2012-05, jul. 2012. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2100341> . Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2100341](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2100341). Acesso em: 10 jun. 2019.

Recebido em: 23.24.2020 / Publicado em: 30.12.2022

### COMO FAZER REFERÊNCIA AO ARTIGO (ABNT):

BREYNER, Frederico Menezes. O poder de tributar e a crise no financiamento dos direitos fundamentais sociais na era da globalização. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 17, n. 03, e435757, set./dez. 2022. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369443757>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/43757> Acesso em: dia mês. ano.

Direitos autorais 2022 Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM  
Editores responsáveis: Rafael Santos de Oliveira, Bruna Bastos e Angela Araujo da Silveira Espindola



Esta obra está licenciada com uma Licença [Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

### SOBRE O AUTOR

#### FREDERICO MENEZES BREYNER

Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (FDUFMG), tendo desenvolvido pesquisa na condição de Visiting Researcher na Università degli Studi di Torino e realizado estágio doutoral na University of California Berkeley. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Graduação em Direito pela UFMG, quando foi pesquisador-bolsista de iniciação científica pelo PIBIC/CNPq, nas áreas de Direito Constitucional e Tributário, vinculado ao Departamento de Direito Público da FDUFMG e pesquisador-extensionista do Programa Pólos de Cidadania da FDUFMG. Professor de Direito Tributário da graduação e do mestrado acadêmico da Faculdade de Direito Milton Campos, onde é Coordenador da Área de Direito Público. Residente pós-doutoral na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.