

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

## RDTA

# 41

1º Semestre 2019

*Current Issues of Tax Law Review*

*N. 41 – 2019/1<sup>st</sup> Semester*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL<sup>1</sup>

## INTERNATIONAL TAX JUSTICE

**Ana Paula Dourado**

*Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Diretora da Revista Internacional Intertax. E-mail: [anadourado@fd.ulisboa.pt](mailto:anadourado@fd.ulisboa.pt)*

Recebido em: 02-04-2019

Aprovado em: 02-05-2019

## RESUMO

Na Filosofia Política, a justiça internacional é um fator de preocupação generalizada, mas a questão de saber se ela deve continuar a ser uma justiça meramente ou fundamentalmente estadual (no sentido tradicional de “nacional”), ou se há alternativas, não tem gerado consenso.

Neste artigo, vamos tratar da justiça tributária internacional, e para tal, vamos discutir o papel da lei (estadual) para assegurar a justiça num mundo globalizado; o conceito de justiça como princípio normativo e como princípio empírico; o alcance da justiça: isto é, se devemos adotar um conceito de justiça internacional, de justiça política ou de justiça estadual; e se a justiça internacional deve ser promovida através do Estado ou através de instâncias internacionais; o significado da justiça para as teorias de reconhecimento; a aplicação do conceito de reconhecimento à justiça tributária; a concorrência tributária como uma agressão ao reconhecimento entre Estados; a cooperação interestadual como paradigma alternativo à concorrência tributária.

Pretendemos demonstrar que a ideia de que todo o ser humano deve criar e apoiar um Estado de algum tipo e deixar o Estado de natureza, na lógica de Hobbes e de Kant, torna-se artificial ou insuficiente, quando pessoas e capitais podem facilmente desvincular-se de um Estado para irem desenvolver a sua atividade num outro Estado, enfraquecendo a possibilidade da coerção e da prestação de bens públicos.

Concluimos que a cooperação estadual internacional é a melhor solução para a prossecução dessa justiça e da validade da lei, desde que o reconhecimento, e os princípios da igualdade e da tributação singular sejam respeitados.

**PALAVRAS-CHAVE:** VALIDADE DA LEI, JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, JUSTIÇA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL, TEORIAS DO RECONHECIMENTO, COOPERAÇÃO ESTADUAL, CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA, BOA GOVERNAÇÃO TRIBUTÁRIA, PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SINGULAR, VALIDADE DA LEI, PADRÕES INTERNACIONAIS.

<sup>1</sup> O artigo que agora se publica tem origem na lição apresentada em provas públicas de agregação na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa em 18 de maio de 2018.

## ABSTRACT

In Political Philosophy, international justice is a relevant topic, but there is no consensus on whether it should be essentially pursued as state justice or whether there are alternatives. This article focuses on international tax justice. For that purpose, the following topics are debated: the role of state law in a globalized world; justice as a normative vs. an empiric concept; the scope of justice: whether we should focus on international, political or state justice; whether international justice should be applied by states or international institutions; the meaning of justice for the theories of recognition; tax competition as an aggression to recognition among states; interstate cooperation as an alternative paradigma to tax competition.

We aim to demonstrate that the idea that every human being must set up and support a state in the Hobbesian and Kant's logic, becomes artificial or insufficient in a free movement context.

We conclude that international cooperation among states is the best solution to achieve justice and validity of law, as long as recognition, the ability-to-pay principle and the single tax principle are observed.

**KEYWORDS:** TAX JUSTICE, INTERNATIONAL TAX JUSTICE, THEORIES OF RECOGNITION, STATE COOPERATION, TAX COMPETITION, TAX GOOD GOVERNANCE, VALIDITY OF LAW, INTERNATIONAL STANDARDS.

## INTRODUÇÃO

Na Filosofia Política, a justiça internacional é um fator de preocupação generalizada, mas a questão de saber se ela deve continuar a ser uma justiça meramente ou fundamentalmente estadual<sup>2</sup>, ou se há alternativas, não tem gerado consenso.

Neste artigo, vamos tratar da justiça tributária internacional, e para tal, vamos discutir os seguintes problemas:

- 1) qual o papel da lei (estadual) para assegurar a justiça num mundo globalizado, e em que numa mesma comunidade estadual coexistem vários ordenamentos jurídicos – estadual, infraestadual e supraestadual (pluralismo jurídico). Vamos nos limitar a analisar os potenciais conflitos e a compatibilização entre ordenamentos estaduais e supraestaduais;
- 2) o conceito de justiça como princípio normativo e como princípio empírico e a limitação da análise à esfera da justiça nas relações legais entre Estados;
- 3) o alcance da justiça: se devemos adotar um conceito de justiça internacional, de justiça política ou de justiça estadual; e se a justiça internacional deve ser promovida através do Estado ou através de instâncias internacionais<sup>3</sup>;

2 Utiliza-se o termo "estadual" no sentido de "nacional". E usa-se o termo "Estado" no sentido tradicional de Estado-Nação (século XIX e parte do século XX).

3 Tsilly Dagan, *International tax and global justice. Theoretical enquiries in law* n. 1, 2017, p. 5.

- 4) o significado da justiça para as teorias de reconhecimento;
- 5) a aplicação do conceito de reconhecimento à justiça tributária;
- 6) a concorrência tributária como uma agressão ao reconhecimento entre Estados;
- 7) a cooperação interestadual como paradigma alternativo à concorrência tributária.

Como tentaremos demonstrar, a ideia de que todo o ser humano deve criar e apoiar um Estado de algum tipo e deixar o Estado de natureza, na lógica de Hobbes e de Kant<sup>4</sup>, torna-se artificial ou insuficiente, quando pessoas e capitais podem facilmente desvincular-se de um Estado para irem desenvolver a sua atividade em outro Estado, enfraquecendo a possibilidade da coerção e da prestação de bens públicos.

Concluiremos que a cooperação estadual internacional é a melhor solução para a prossecução dessa justiça e da validade da lei, desde que o reconhecimento, e os princípios da igualdade e da tributação singular sejam respeitados.

## 1. PLURALISMO JURÍDICO, LEGITIMIDADE E VALIDADE DA LEI

### 1.1. Lei e igualdade no contexto global

A justiça começa com a lei e por isso temos de averiguar qual o papel desempenhado actualmente pela lei, para assegurar a justiça. A lei está associada à soberania estadual e a lei tributária ao brocardo de que não há impostos sem representação popular. Nas últimas décadas, em todas as áreas jurídicas, têm crescido as influências recíprocas de diferentes legislações e ordenamentos estaduais, infraestaduais e supraestaduais na procura da melhor solução para determinados problemas comuns que podemos designar de problemas globais.

Além disso, tem sido reconhecida, por tribunais de países ocidentais, a coexistência de diferentes soluções jurídicas, à partida contraditórias, e destinadas a comunidades distintas, com base nos princípios constitucionais da igualdade (dignidade da pessoa humana) e da liberdade (por exemplo, religiosa)<sup>5</sup>.

No Direito Tributário, as influências recíprocas para resolver situações internas e internacionais são uma constante, dada a globalização do investimento e do trabalho. A OCDE, a União Europeia, o G20, o FMI e o Banco Mundial têm contribuído para estas influências recíprocas e transplantes de categorias (a troca de informações e a transparência tributária, e a luta contra o abuso e o planeamento tributário agressivo são disso exemplo, e a eles que vamos recorrer para ilustrar essas influências)<sup>6</sup>. Tais influências

4 V. Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 133.

5 Jürgen Habermas, *Equal treatment of cultures and the limits to postmodern liberalism*. *The Journal of Political Philosophy* n. 1, 2005, p. 19-20.

6 Ana Paula Dourado: *Exchange of information and validity of global standards in tax law: abstractionism and expressionism or where the truth lies*. *EUI Working Paper, RSCAS 2013/11*, p. 1-27. Disponível em: <[http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/26059/RSCAS\\_2013\\_11.pdf?sequence=1](http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/26059/RSCAS_2013_11.pdf?sequence=1)>; *International standards, base erosion and* 459

enriquecem a lei estadual e ao mesmo tempo enfraquecem a soberania tributária, pelas dependências que criam.

A coexistência de diferentes regimes fiscais para diferentes comunidades de contribuintes num mesmo Estado também acontece. É o caso de isenções para atrair investimento estrangeiro, ou conferidas individualmente a certas multinacionais, e de regimes especiais para residentes não habituais. Todavia, os diferentes regimes fiscais, atribuídos a comunidades específicas de contribuintes, são aprovados por lei estadual ou por acordos secretos das autoridades tributárias, reconhecidos pelos parlamentos e tribunais (veja-se o caso Apple na Irlanda e McDonald's no Luxemburgo), e não pela coexistência de diferentes ordenamentos jurídicos. Por outro lado, esses diferentes regimes são dificilmente justificados com base no princípio da igualdade. Pelo contrário, eles violam o princípio da igualdade. Admitamos que a lei que os aprova é válida (no sentido *habermasiano*, isto é, que o regime foi suficientemente discutido nos parlamentos nacionais)<sup>7</sup>. Nesse caso, os diferentes regimes fiscais são justificados com base na necessidade de atrair investimento e eventual contributo para a criação de emprego e aumento do PIB nacional, mas não têm em conta as externalidades negativas provocadas noutros Estados. Por isso, como defenderemos adiante, a validade da lei num mundo globalizado deve ter um alcance que ultrapassa as fronteiras estaduais<sup>8</sup>.

## 1.2. O pluralismo jurídico: conceito e alcance

Quando verificamos a coexistência de diferentes fontes de Direito e de influências recíprocas para garantir a melhor solução legal, o papel da lei é discutido no quadro do pluralismo jurídico.

Este pode ser descrito como a coexistência de dois ou mais ordenamentos jurídicos na mesma comunidade ou domínio social<sup>9</sup>. Essa coexistência implica a sua coercibilidade e o reconhecimento dessa coercibilidade pela comunidade constituída pela administração, pelos juízes e pelos destinatários do Direito. O conceito nasceu associado ao Direito vigente

---

developing countries. Tax design issues worldwide, eds. Thuronyi/Michielse. The Netherlands, 2015, p. 179-194. Sobre o transplante de categorias e as influências de um ex-colonizador sobre ex-colônias, V. Richard Krever, por exemplo, *Interpreting income tax laws in the common law world*. In: Markus Achatz, Tina Ehrke-Rabel, Johannes Heinrich, Roman Leitner e Otto Taucher (ed.). *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, Festschrift für Hans Georg Ruppe*. Wien, 2007, p. 354-378.

7 Jeremy Waldron, *Law and disagreement*. Oxford: Oxford University Press, 1999, cap. 2; e Jürgen Habermas, *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Frankfurt-am-Main, 1992, 2. Auflage, p.15 e ss., 151 e ss.

8 Miguel Poiars Maduro, *Superavit democrático europeu. Análise social*. 2001. v. XXXVI, p. 119-152; Daniel Innerarity, *La política en tiempos de indignación*. Barcelona, 2015, p. 78-86; *A política em tempos de indignação*. Lisboa (trad.), 2016, p. 83 e ss. *A propósito da União Europeia*, também de Daniel Innerarity, *La democracia en Europa*. Barcelona, 2017, p. 231-238.

9 Alessandra Facchi, *I diritto nell' Europa multiculturale, pluralismo normativo e immigrazione*. 4. ed. Roma, Bari: Editori Laterza, 2008, p. 3 e ss., 11 e ss., 37 e ss., 51 e ss. Sally Engel Merry, *Legal pluralism*. *Law and Society Review* n. 5, 1988, p. 870 (p. 869 e ss.); John Griffiths, *What is legal pluralism?* *Journal of Legal Pluralism and Unofficial Law* n. 24, 1986, p. 1-50. Sobre a conveniência da vaguidade da lei para acomodar diferentes perspectivas e culturas: Klaus Günther, *The sense of appropriateness, application discourses in morality and law*. Tradução de John Farrell. New York, 1989, p. 77 e ss., 113 e ss. V. também: Klaus Günther, *Rechtspluralismus und universeller Code der Legalität: Globalisierung als rechtstheoretisches Problem. Die Öffentlichkeit der Vernunft und der Vernunft der Öffentlichkeit*, *Festschrift für Jürgen Habermas*, Hrsg. von Lutz Wingert und Klaus Günther, Suhrkamp. Frankfurt-am-Main, 2001, p. 539-567; Ana Paula Dourado, *Is this a pipe? Validity of a tax reform for a developing country*. *Tax, law and development*, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013, p. 129.

em ex-territórios colonizados, que conjugava o Direito exportado pelas potências colonizadoras e o Direito ou Direitos tradicionais vigentes anteriormente à colonização<sup>10</sup>.

O conceito de pluralismo jurídico significa de modo mais rigoroso que o Direito não é apenas o Direito estadual, isto é, que não tem de corresponder ao conceito kelseniano de uma hierarquia rígida de regras, em que o Estado tem o monopólio na emissão ou validação e reconhecimento da lei<sup>11</sup>.

### 1.3. Hart e as regras de reconhecimento do Direito

O próprio conceito positivista de Direito de Hart não se cinge ao Direito estadual<sup>12</sup>. As normas de reconhecimento de Hart dizem-nos que o Direito existe e é válido desde que se verifique uma “prática de concordância” por parte dos tribunais, outros funcionários públicos e pessoas privadas. Essa prática deve identificar a validade segundo critérios publicamente conhecidos.

Trata-se das regras de reconhecimento aceites pela administração e pelos tribunais como válidas e, portanto, são seguidas por quem aplica o Direito e são vinculativas (regras de reconhecimento, do ponto de vista interno)<sup>13</sup>. Tais regras de reconhecimento não têm de ser mencionadas expressamente em cada caso de aplicação do Direito. Elas podem ser múltiplas, tais como a constituição escrita, uma lei aprovada pelo parlamento, precedentes judiciais<sup>14</sup>, mas também acordos de cavalheiros estabelecendo padrões internacionais (por exemplo, a troca de informações e o conceito de planeamento tributário agressivo), ou o costume. Se as regras de reconhecimento existirem e forem válidas para uma determinada comunidade (administração, tribunais e destinatários da lei), temos uma avaliação interna: a lei é válida (por exemplo, o conceito de planeamento tributário agressivo contido nas ações do projeto BEPS é válido).

Já a afirmação de que a lei *dos outros* é válida *no território desses outros*, é uma regra de reconhecimento externa (por exemplo, em Espanha o conceito de planeamento tributário agressivo é o conceito estabelecido nas ações do BEPS). O termo validade é usado mais frequentemente nas avaliações internas, relativamente a uma determinada regra do sistema (por exemplo, em Portugal, o conceito de abuso está contido no art. 38º n. 2 da LGT).

Mas o ordenamento jurídico globalmente considerado é válido se satisfizer todos os critérios de reconhecimento, incluindo portanto a avaliação interna e externa<sup>15</sup> (por

10 Sally Engel Merry, Legal pluralism, cit., p. 869-870. Ana Paula Dourado, Is this a pipe?..., cit., p. 129-130. V. também, Sally Falk Moore, Law and social change: the semi-autonomous social field as an appropriate subject of study. Law & Society Review n. 7, 1973, p. 719 e ss.

11 Hans Kelsen, Teoria pura do direito. 4. ed. Coimbra, 1976 (Reine Rechtslehre. Wien, 1960). Tradução de João Baptista Machado, cap. 6; Ana Paula Dourado, Is this a pipe?..., cit., p. 130-133. As repercussões que as teorias monista e dualista têm na relação entre Direito internacional e Direito estadual também se inserem na problemática do pluralismo jurídico, mas não são objeto deste artigo.

12 Assim, Jeremy Waldron, Legal pluralism and the contrast between Hart's jurisprudence & Fuller's. The Hart-Fuller debate in the twenty-first century, ed. by Peter Cane. Oxford and Portland, Oregon, 2010, p. 141 et seq.

13 H. L. A. Hart, The concept of law. Oxford, 1961, p. 97-107; 116-120.

14 H. L. A. Hart, The concept of law, cit., p. 97-107; 116-120.

15 Ana Paula Dourado, Is this a pipe?..., cit., p. 130-131. H. L. A. Hart, The concept of law, cit., p. 97-107; 116-120.

exemplo, o art. 6º da Diretiva antiabuso<sup>16</sup> deve ser aplicado por todos os Estados-membros da União Europeia como uma regra mínima).

O pluralismo jurídico pode levar a regras de reconhecimento conflitantes, por parte dos diferentes funcionários públicos e pessoas privadas, quebrando a unidade do sistema jurídico (por exemplo, para alguns funcionários públicos, o conceito de abuso reconhecido em Portugal pode coincidir com o conceito de planejamento tributário agressivo, mas para outros funcionários públicos não).

O pluralismo jurídico é atualmente muito discutido a propósito das identidades culturais de diferentes comunidades coexistindo num mesmo Estado, cabendo saber até que ponto essas identidades infraestaduais devem ser reconhecidas pelo Estado<sup>17</sup>. Este problema também se coloca ao Direito Tributário, se pensarmos nos tributos cobrados por algumas máfias para garantir a proteção desses contribuintes.

#### 1.4. A compatibilidade entre a lei estadual e regras e princípios supraestaduais

Todavia, para os objetivos desta Lição, apenas nos interessa o pluralismo jurídico decorrente de potenciais conflitos entre a lei estadual e as diferentes regras e princípios supraestaduais.

Nas décadas mais recentes, organizações internacionais, tais como a OCDE e a União Europeia, e outros fóruns de decisão não institucionais, de que é exemplo o G20, têm contribuído para acentuar o pluralismo jurídico e dar-lhe um conteúdo supraestadual<sup>18</sup>. Existe mesmo uma competição entre organizações internacionais para aprovação e recomendação a todos os Estados de medidas que supostamente constituem as “melhores práticas”, como se verifica nas recentes medidas do projeto BEPS contra o abuso tributário e o planejamento tributário agressivo, adotadas<sup>19</sup> pela OCDE<sup>19</sup> e pela União Europeia<sup>20</sup>.

Estas melhores práticas têm como objetivo organizar os Estados soberanos na globalização, protegendo-os da erosão de receitas fiscais provocada pelo planejamento tributário do setor privado globalizado (nomeadamente, das multinacionais)<sup>21</sup>. Em última análise, as melhores práticas promovem a justiça tributária internacional, instrumental à justiça tributária

16 Diretiva do Conselho, 1164/2016 UE, de 12 de julho, JO L193, de 19 de julho de 2016.

17 V., sobre a discussão do tratamento igual de culturas e dos limites do liberalismo pós-moderno, Jürgen Habermas, *Equal treatment of cultures...*, cit., p. 1-28.

18 V., por exemplo, sobre a identidade estadual e a identidade europeia, Daniel Innerarity, *La democracia en Europa*, cit., *Introducción* e p. 108-131. Koen Lenaerts, *Constitutionalism and the many faces of federalism*. *American Journal of Comparative Law* n. 2, 1992, p. 205-263. E ainda, sobre o pluralismo jurídico: Miguel Poiares Maduro, *Contrapunctual law: Europe's constitutional pluralism in action*. In: Neil Walker (ed.), *Sovereignty in transition*. Oxford: Hart Publishing, 1999, p. 501-537; A Constituição plural, constitucionalismo e União Europeia. São João do Estoril, Cascais: Principia, 2006, capítulos I e IV; Superávit democrático europeu. *Análise Social* v. XXXVI, 2001, p. 119-152. Marcelo Neves, *Transconstitucionalismo*. São Paulo, 2009, p. 152 e ss.

19 OECD, *Action plan on base erosion and profit shifting – report*, OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>.

OECD, *Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties*. Disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties\\_9789264219250-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties_9789264219250-en)>.

20 Por exemplo, a Diretiva antiabuso: Diretiva do Conselho, 1164/2016 UE, de 12 de julho, JO L193, de 19 de julho de 2016, p. 1-14.

21 Mostrando muitas dúvidas quanto ao projeto: Yariv Brauner, *What the BEPS*. *Florida Tax Review* n. 2, 2014, p. 55-115. Disponível em: <<http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>>.

estadual. Delas são exemplo as referidas troca de informações e a transparência tributária, a luta contra o abuso tributário e o planejamento tributário agressivo através da coordenação da tributação dos lucros das multinacionais.

Já referimos que o pluralismo jurídico implica o reconhecimento de diferentes ordens jurídicas<sup>22</sup>. Mas deve também procurar-se a compatibilidade entre as mesmas: por exemplo, cabe saber se uma medida contra o planejamento tributário agressivo proposta por uma organização internacional, como a OCDE, é também válida no ordenamento tributário nacional e qual dos ordenamentos deve prevalecer em caso de conflito.

### 1.5. Legitimidade e validade da lei

Este pluralismo jurídico coloca questões sobre a legitimidade e a validade da lei para que o reconhecimento do Direito no sentido de Hart seja total. Como nos Estados de Direito o consentimento estadual dos impostos implica a aprovação parlamentar da lei tributária (ou a sua delegação ao governo), o problema da legitimidade e validade da lei assume, à partida, requisitos acrescidos.

Em princípio, existe legitimidade se a lei tributária for (suficientemente) discutida e aprovada por lei parlamentar, mesmo que a sua elaboração pertença a comissões especializadas<sup>23</sup>, sejam elas nomeadas pelo Estado ou por instâncias infra ou supraestaduais desde que, no último caso, o Estado nelas participe. Mas a aprovação de recomendações por instâncias internacionais – novamente o conceito de planejamento tributário agressivo por parte da OCDE – pode ser reconhecida pelos tribunais, mesmo sem discussão e aprovação por lei parlamentar estadual.

É mais difícil dizer que neste caso o conceito de planejamento tributário agressivo é válido (no sentido de Waldron e de Habermas), porque a discussão argumentativa entre os representantes parlamentares e respetivos interesses parece não ter existido. Assim, existe validade quando as regras, incluindo as regras de reconhecimento de Hart, são o produto de uma interação argumentativa genuína entre os representantes das diferentes facticidades. Para os nossos propósitos, facticidades são as diferentes legalidades (regimes jurídicos) em vigor em cada ordenamento estadual<sup>24</sup>.

Por exemplo, a troca de informações ou uma medida contra o planejamento tributário agressivo a adotar universalmente, são válidas se os representantes dos diferentes Estados envolvidos na discussão e adoção desses padrões os tiverem discutido e reconhecido mutuamente, quer nas instâncias internacionais quer nos parlamentos nacionais<sup>25</sup>.

22 Por isso, o pluralismo jurídico é uma forma de atingir a justiça: v. por exemplo, David Miller, *Introduction. Pluralism, justice, and equality*, eds. David Miller e Michael Walzer. New York: Oxford, 1995, p. 1-16.

23 Jeremy Waldron, *Law and disagreement*, p. 42 e ss., 51 e ss., 70-71, 97 e ss.

24 Ana Paula Dourado, *Is this a pipe?...*, cit., p. 134-135.

25 A favor da troca de informações como condição de justiça, mas sem discutir a validade: Allison Christians, *How nations share*. *Indiana Law Journal* v. 87, 2011, p. 2-54. Disponível em:

O reconhecimento do Direito (incluindo a legitimidade e validade) é um reconhecimento fático (sociológico), não normativo. Mas ele é uma condição da prossecução da justiça. O Direito estadual é o instrumento natural da prossecução da justiça nacional, e pode ser utilizado ainda para prosseguir objetivos de justiça internacional. O Direito supraestadual, aceite como legítimo e válido segundo as regras de reconhecimento, pode ser um instrumento direto ou indireto de prossecução da justiça internacional, numa ótica de justiça estadual (comunitária), política (comunitária, não necessariamente estadual) ou universalista.

Adiante referimos o conceito de justiça estadual, de justiça política e de justiça universalista. Mas se a justiça internacional for estadual, isto é, prosseguida pelo Estado, a validade exige o cumprimento da interação argumentativa genuína em dois níveis, cumulativamente: a nível supraestadual e a nível estadual.

## 2. A JUSTIÇA COMO PRINCÍPIO NORMATIVO E COMO PRINCÍPIO EMPÍRICO

### 2.1. Conceitos de justiça

A justiça pode ser utilizada para avaliar diferentes situações, desde o Direito Penal à economia de mercado e à capacidade contributiva. O ideal de justiça tem origem em motivos morais ou princípios de virtude política que não podem ser reduzidos ao interesse próprio da paz assegurada por lei, segurança entre indivíduos que interagem, direitos de propriedade estáveis e confiança nos contratos<sup>26</sup>. Os conceitos de justiça impõem limites aos poderes soberanos que vão dos direitos individuais de liberdades e alguma condição de igualdade na forma como as instituições de uma sociedade justa tratam os seus cidadãos, numa ótica política, económica e social (igualdade política, igualdade de oportunidades e justiça distributiva). A justiça preocupa-se com as condições de diferentes grupos de pessoas e as causas de desigualdade entre elas. Em democracia, as medidas e ações contra as condições arbitrárias à nascença ou criadas pelas instituições, e as causas das desigualdades arbitrárias devem ter a participação ativa dos cidadãos, sob pena de se tornarem mera coerção<sup>27</sup>. Este conceito de justiça vai para além do conceito de assistência humanitária<sup>28</sup> e do respeito pelos direitos humanos pré-políticos.

### 2.2. A justiça socioeconómica e o seu alcance em John Rawls

Ao tratarmos do tema da justiça internacional, o nosso objetivo é analisar se a justiça socioeconómica pode e deve ser exercida apenas pelo Estado beneficiando aqueles sobre quem exerce a sua soberania (perspetiva estadual); se deve ter um alcance político-

---

<<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=120106117091005019073076087116002106053087095019051075010070119104064085086096124025120122060118005029010125001102080115100123103051037075027077004122020092107031027049091025093127116114069118065027092023079086004112089073011065106122077074126067003&EXT=pdf>>.

26 Thomas Nagel, *The problem of global justice*. *Philosophy & Public Affairs* n. 2, 2005, p. 117.

27 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 129.

28 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 118.

comunitário (segundo a lógica de Rawls, comunidade política assente em vínculos mais fortes do que os do Estado, mas nele inserido); ou se deve ter caráter universalista, caso em que os destinatários da justiça são sempre os indivíduos e o Estado é um obstáculo à concretização dessa justiça universal.

Os requisitos internacionais da justiça incluem padrões que governam a justificação e condução da guerra e padrões que definem os direitos humanos mais básicos, bem como a justiça socioeconômica<sup>29</sup>.

Rawls defendeu os requisitos liberais da justiça, os quais incluem um forte componente de igualdade entre cidadãos, como exigência política, que se aplica à estrutura de um Estado-nação<sup>30</sup>. A justiça igualitária de Rawls assenta no véu de ignorância, numa posição original. Ela é tida como uma condição da estrutura política interna, econômica e social dos Estados-nação e não pode ser extrapolada para diferentes contextos porque cada Estado-nação tem os seus próprios padrões<sup>31</sup>. A justiça de Rawls assenta num ideal de mundo de Estados internamente justos que se relacionam na base do respeito mútuo e da igualdade de estatuto<sup>32</sup>.

### 2.3. As três esferas da justiça em Axel Honneth

Para os propósitos desta lição, adotamos o conceito de justiça de Axel Honneth<sup>33</sup>, baseado no reconhecimento da autonomia individual e que se distingue em três esferas: as esferas estadual, da família e das empresas privadas, tal como identificadas por David Miller<sup>34</sup>. Axel Honneth reconstrói a teoria da justiça de Rawls.

Este conceito de justiça permite apreender as estruturas complexas da sociedade contemporânea e aliar os princípios normativos a princípios empíricos.

Honneth não aceita a posição original de Rawls por considerá-la redutora. Ele refuta a ideia de que a distribuição justa de bens é o que conta. Os princípios da justiça são expressão de um desejo comum de atribuir igual liberdade de ação a cada um de nós<sup>35</sup> (igual espaço para prosseguir as preferências individuais).

---

29 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 114. V., ainda, Jürgen Habermas, *Zur Legitimation durch Menschenrechte. Die postnationale Konstellation*, Politische Essays. Frankfurt am Main, 1998, p. 170-192.

30 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 114. V. a crítica a Rawls em Brian Barry, *The liberal theory of justice*, Oxford, 1973.

31 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 115.

32 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 115, 124. John Rawls, *The law of peoples*, 1999, p. 137.

33 Axel Honneth, *The fabric of justice: on the limits of contemporary proceduralism. The I in We*, studies in the theory of recognition. Malden, USA, 2014 (translated by Joseph Ganal de Das Ich im Wir. Berlin, 2010), p. 37.

34 David Miller, *Principles of social justice*. Cambridge MA, 1999.

35 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 37.

A autonomia individual (incluindo o direito de saída das pessoas de uma determinada comunidade de valores e interesses<sup>36</sup>) é o ponto de partida relevante, porque os bens, como meio útil para a realização da liberdade individual, pressupõem a autonomia das pessoas<sup>37</sup>.

Assim, criar uma sociedade justa implica conceder a todos os sujeitos uma forma de autodeterminação que lhes permita ser o mais possível independentes na interação com os seus parceiros<sup>38</sup>. E, portanto, cada indivíduo ou cada sociedade deveria ter os meios suficientes para atingir os seus planos e ser independente<sup>39</sup>.

O véu de ignorância rawlsiano permitiria atingir por consenso procedimental os princípios de distribuição<sup>40</sup>. Mas o consenso procedimental gera tensões entre os participantes, pela posição originária que os obriga a assumir, sem ter em conta o grupo a que pertencem. Além disso, a justiça em Rawls não abrange todas as esferas de justiça reconhecidas empiricamente pelos sujeitos. Como proposta alternativa à justiça igualitária de Rawls, os princípios de justiça são o resultado de um processo partilhado de formação da vontade, a qual depende da cooperação intersubjetiva<sup>41</sup>.

Para que a autonomia emerja e progrida, é necessário o reconhecimento intersubjetivo. Em vez de bens, deve falar-se de relações de reconhecimento.

Partindo deste pressuposto, Honneth aceita não um, mas três princípios normativos de justiça em nome da autonomia individual. A autonomia individual exige mais formas de reconhecimento social para além daquela que é garantida pela participação nos processos públicos de formação de vontade. Não devem ser só as instituições de um Estado democrático a garantir a justiça, pois a família e as empresas privadas não devem ficar de fora<sup>42</sup>. A autonomização das três esferas mencionadas pela teoria da “reconstrução da justiça” resulta de investigações empíricas<sup>43</sup>.

As relações simétricas e igualitárias – o reconhecimento do outro como livre e igual – devem guiar todas as relações, mas o foco varia consoante o tipo de relações. Nas relações democráticas legais, a igualdade de deliberação de todos os sujeitos é a base normativa de respeito mútuo (reconhecimento mútuo). Mas no caso da família, os pontos normativos de

---

36 No sentido liberal de Habermas, em que o reconhecimento da autonomia privada é o ponto de partida e os interesses das diferentes comunidades só podem ser reconhecidos se o indivíduo puder exercer uma opção individual de pertença ou não a uma determinada comunidade e seus valores tradicionais (aprendizagem da língua dessa comunidade, por exemplo): Jürgen Habermas, *Equal treatment of cultures*, cit., p. 17 e ss.

37 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 37.

38 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 37.

39 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 38.

40 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 38.

41 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 37.

42 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 39.

43 Axel Honneth, *Philosophy as social research: David Miller's theory of justice. The I in We, studies in the theory of recognition*. Malden, USA, 2014 (translated by Joseph Ganal de Das Ich im Wir. Berlin, 2010), p. 119-134. David Miller, *Principles of social justice*. Cambridge MA, 1999, espe. capítulos 4 e ss. V., também, Michael, Walzer, *Spheres of justice: a defense of pluralism and equality*. New York, 1983, p. 246 e ss. Response. *Pluralism, justice, and equality*, eds. David Miller e Michael Walzer. New York: Oxford, 1995, p. 281-297.

orientação são as necessidades em concreto de cada membro (justiça da necessidade); nas relações de trabalho, a prestação ou o mérito (justiça da prestação ou do mérito)<sup>44</sup>.

Os princípios de justiça não são justificados por um procedimento construído (como o véu rawlsiano), mas pela sua atribuição às relações de comunicação, às condições de validade, ao processo histórico de relações de reconhecimento<sup>45</sup>.

O problema do reconhecimento pode ser dividido na questão de igualdade de direitos (dimensão de pertença e inclusão numa comunidade) e da justiça moral (dimensão da justiça redistributiva), na linha de Nancy Fraser, aceite por Jürgen Habermas, porque mesmo entre cidadãos com iguais direitos há desigualdades sociais e, em cada Estado, há um limite para as tais desigualdades (admitidas)<sup>46</sup>. Ainda assim, o reconhecimento do outro (seja este um indivíduo, uma comunidade ou um Estado) é o pressuposto da justiça redistributiva, dado que esta não pode existir sem o primeiro.

Na justiça internacional intermediada pelos Estados, o reconhecimento do outro Estado não implica uma igualdade de recursos ou uma redistribuição até essa igualdade entre Estados.

#### 2.4. A esfera da justiça nas relações legais entre Estados

A esfera da justiça nas relações legais é a que nos interessa. Essa esfera abrange as relações legais entre Estados<sup>47</sup>, por intermédio ou não de organizações internacionais e organismos informais, de que é exemplo o G20.

Para efeitos de justa repartição de receitas fiscais entre Estados, deve haver condições internacionais de reconhecimento de igual poder deliberativo dos Estados que constituem a ordem jurídica internacional. Existindo essas condições (de justiça), a repartição justa de receitas será atingida pelas relações comunicativas entre as partes.

Utilizemos o exemplo da troca de informações entre Estados.

No contexto atual de globalização, o reconhecimento mútuo pressupõe que todos os Estados sejam ouvidos sobre as vantagens e desvantagens da troca de informações e que não seja adotada uma decisão por uma entidade supraestadual sem serem tidos em conta os interesses de cada Estado (sem haver reconhecimento dos Estados).

---

44 David Miller, *Principles of social justice*, cit., capítulos 4-10; Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 47-49.

45 Axel Honneth, *The fabric of justice*, cit., p. 47.

46 Juergen Habermas, *Equal treatment of cultures...*, cit., p. 16-17; Nancy Fraser, *From redistribution to recognition. Theorizing multiculturalism*, ed. C. Willet. Oxford: Oxford University Press, 1998, p. 11-41. Daniel Innerarity, *A política em tempos de indignação*, cit., p. 68-72.

47 No sentido de Axel Honneth, *Recognition between states: on the moral substract of international relations. The I in We, studies in the theory of recognition*. Malden, USA, 2014 (translated by Joseph Ganal de Das Ich im Wir. Berlin, 2010), p. 137-152. V., também: Miguel Poiães Maduro, *Passion and reason in European integration* (February 10, 2010). Disponível em: SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1709950>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1709950>>.

Se existir um problema global de criminalidade organizada internacional só solucionável pela cooperação entre os Estados, eles devem, à partida, ser cooperantes na troca de informações. Mas esse reconhecimento mútuo só se verifica se as condições anteriormente referidas de legitimidade e validade da lei que obriga a troca de informações ocorrerem, de modo que cada Estado possa obter a parcela de receitas que lhe cabe. A lei que obriga a troca de informações é válida se suficientemente discutida nos parlamentos nacionais e compatível com princípios constitucionais e direitos fundamentais do contribuinte.

Além disso, a validade ou não da lei de troca de informações traduz-se no reconhecimento do Estado. Cabe a cada Estado averiguar se existem condições para assegurar os direitos do contribuinte a um procedimento e processo justos, para garantir a confidencialidade das informações, e têm de existir condições técnicas para o Estado recolher e armazenar a informação, sem prejudicar a justiça da sua comunidade<sup>48</sup>. Caso um Estado não consiga garantir estas condições, o princípio do reconhecimento leva-nos a concluir que não deve ser exigida a troca de informações, devendo procurar-se uma solução através de relações de reconhecimento, e um regime jurídico válido<sup>49</sup>.

Pelo contrário, os Estados que consigam assegurar as referidas condições técnicas e de confidencialidade, e desde que sejam cumpridos os requisitos do reconhecimento para aplicação da troca de informações, devem cooperar. Caso não cooperem, não devem se beneficiar de regimes que visem à justa distribuição internacional de receitas (ver adiante o nosso conceito de justiça internacional: ponto 7).

### 3. JUSTIÇA GLOBAL, JUSTIÇA POLÍTICA E JUSTIÇA ESTADUAL

#### 3.1. Justiça global

Chegados a este ponto, cabe então discutir se a justiça deve continuar a ser uma justiça meramente ou fundamentalmente estadual, ou se há alternativas à conceção estadual da justiça. A resposta a esta questão não tem gerado consenso.

Para os universalistas, a justiça resulta de uma preocupação idêntica ou de um dever de justiça que devemos a todos os nossos semelhantes, e as instituições para as quais os padrões de justiça podem ser aplicados são instrumentais à prossecução desse dever<sup>50</sup>.

48 Sendo certo que a confidencialidade dos procedimentos amigáveis ou semelhantes, em caso de litígio (por exemplo, no caso de preços de transferência), põe em risco a justiça fiscal internacional: Allison Christians, How nations share. *Indiana Law Journal* v. 87, 2011, p. 2-54. Disponível em:

<<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=120106117091005019073076087116002106053087095019051075010070119104064085086096124025120122060118005029010125001102080115100123103051037075027077004122020092107031027049091025093127116114069118065027092023079086004112089073011065106122077074126067003&EXT=pdf>>.

49 Já propusemos a retenção na fonte transitória para países em vias de desenvolvimento, solução agora proposta pela Comissão Europeia.

50 Eduardo Paz Ferreira, Valores e interesses, desenvolvimento económico e política comunitária de cooperação. Coimbra, 2004, p. 145-151; Amartya Sen, *The idea of justice*. Cambridge MA 2009, capítulo 4, e p. 400-415; *Identity and violence, the illusion of destiny*. New York, London, 2006, p. 123-148; Michael Blake e Patrick Taylor Smith, *International distributive justice*. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Edward N. Zalta ed., Winter 2013 ed.; Statism and nationalism: a cosmopolitan critique. *Global Justice, Nomos 41*, ed. Ian Shapiro e Lea Brilmayer. New York, 1999, p. 12-65; Darrel Moellendorf, *Cosmopolitan and compatriot duties*. *The Monist* n. 4, 2011, p. 535-554; Peter Singer, *One world*. New Haven, Conn., 2002; Thomas Pogge, *Realizing Rawls*. Ithaca, NY: Cornell University Press, 1989, p. 468

As teorias universalistas são monistas, no sentido de que os mesmos princípios de justiça devem ser prosseguidos pelas instituições e pelos indivíduos<sup>51</sup>. Os Estados são constrangimentos ao conceito global de justiça, cujos destinatários únicos são os indivíduos. A formação do Estado responde a uma exigência universal de igualdade, e na prática a igualdade só consegue ser assegurada localmente<sup>52</sup>. Como refere Nagel, a concepção dos universalistas é moralmente apelativa, porque o facto de o indivíduo médio num Estado pobre ter muito menos possibilidades de uma vida próspera do que o cidadão médio de um Estado rico é tão arbitrário como nascer-se rico ou pobre dentro de um mesmo Estado<sup>53</sup>.

Para os universalistas, deve-se aspirar a um sistema comum de instituições que podiam realizar os mesmos padrões de justiça ou igualdade de oportunidades que queremos para a nossa própria sociedade. Tal sistema comum podia ser um sistema federal que garantisse as responsabilidades recíprocas entre os Estados participantes desse sistema<sup>54</sup>, ou uma instituição reguladora de diferentes funções (incluindo a repartição de receitas tributárias<sup>55</sup>).

Todavia, embora a pobreza seja intuitivamente contrária ao conceito de justiça em todos e cada um dos Estados soberanos, demonstrável pelos fenómenos migratórios de populações de Estados mais pobres para Estados mais ricos, não é desejável elaborar um conceito único de justiça relacionado com critérios de igualdade e que se imponha globalmente<sup>56</sup>. Ele não seria compatível com os princípios universais de autonomia e liberdade individual<sup>57</sup>, e o reconhecimento não atingiria o consenso necessário.

### 3.2. Justiça política

Os igualitaristas de matriz rawlsiana defendem o princípio da igualdade apenas relacionado com as instituições políticas. Nas relações individuais, deve prevalecer a

---

240-280; World Poverty and Human Rights, Charles Beitz, Political theory and international relations. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1979; Charles R. Beitz, International liberalism and distributive justice: a survey of recent thought. World Politics n. 2, 1999, p. 269-296. E diz-nos por exemplo, Joshua Cohen e Charles Sabel, Extram republicam nulla justitia? Philosophy and Public Affairs n. 2, 2006, p. 147-175 (p. 149): "In making the case that global politics provides a terrain of moral political argument, we will suggest that an idea of inclusion, both procedural and substantive, is central to the domain of global justice. Conceptions of global justice offer accounts of human rights, standards of fair governance, and norms of fair distributions (including access to such basic goods as health and education). Competing conceptions can be understood, then, as advancing alternative accounts of what inclusion demands: of the kind of respect and concern that is owed by the variety of agencies, organizations, and institutions (including states) that operate on the terrain of global politics", p. 149.

51 Liam Murphy, Institutions and the demands of justice. Philosophy and Public Affairs n. 2, 1998, p. 253-254. V., também, por exemplo, Darrel Moellendorf, Cosmopolitan and compatriot duties, cit., para quem os deveres de justiça social são associativos (quando os indivíduos são parte de associações involuntárias, fortes e reguladas por lei). Portanto, num mundo com uma economia (parcialmente) globalizada, esses deveres vão para além da justiça estadual: cit., p. 536 e ss.

52 Thomas Nagel, The problem of global justice, cit., p. 133.

53 Thomas Nagel, The problem of global justice, cit., p. 119-120.

54 Sobre o assunto, Thomas Nagel, The problem of global justice, cit., p. 120.

55 Assim, Tsilly Dagan, International tax policy: between competition and cooperation. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, cap. 6. V., também, Joshua Cohen e Charles Sabel, Extra republicam nulla justitia?, cit., p. 164 e ss. Outras funções seriam o ambiente e os direitos humanos.

56 Embora Amartyan Sen elabore a sua teoria da justiça baseada na escolha social e portanto assente em comparações e aceitando a diversidade de interpretações: Amartya Sen, The idea of justice, cit., p. 96 e ss.

57 Juergen Habermas, Equal treatment of cultures, cit., p. 17 e ss.

liberdade individual: cada um deve ter liberdade para prosseguir os seus próprios fins<sup>58</sup>. O princípio do reconhecimento e respeito mútuo e a igualdade de estatuto entre Estados soberanos deve ser o princípio de justiça a seguir na relação entre Estados. Para os igualitaristas rawlsianos, as unidades morais são os povos e não os indivíduos<sup>59</sup>. Os deveres que governam a relação entre os povos incluem não agressão, respeito pelos tratados internacionais, assistência ao desenvolvimento a povos que vivem em condições desfavoráveis e não têm regimes políticos e sociais justos<sup>60</sup>.

Desde logo, mesmo que o critério de justiça fosse unívoco e os Estados e as instituições fossem tidos como constrangimentos à justiça, um dos problemas da justiça global é que ela não pode ser promovida por instituições supraestaduais com essa função, porque elas ainda não existem. Em contrapartida, a justiça promovida pelo Estado, tenha ela alcance estadual ou com repercussões fora do Estado, teria desde logo a vantagem de os Estados-nação existirem<sup>61</sup>.

A inviolabilidade do corpo, a liberdade de expressão e de religião estabelecem limites universais e pré-políticos à legítima utilização do poder, independentemente de formas de associação<sup>62</sup>.

A conceção de justiça política e justiça socioeconómica apresenta-nos a justiça como uma virtude, um valor político e não deriva de um sistema moral. A existência dos Estados é o que dá valor de justiça à sua aplicação, por colocar os cidadãos de um Estado numa relação de especial vínculo, uma obrigação associativa de obediência às leis e exigindo em contrapartida um tratamento igualitário: direito à democracia, à igual cidadania, eliminando fontes moralmente arbitrárias de desigualdades (raça, sexo, riqueza ou pobreza dos pais, capacidades inatas)<sup>63</sup>.

### 3.3. Justiça estadual

Para os estadualistas, como Nagel, a justiça é monopólio do Estado soberano, pelas seguintes razões (diferentes das apresentadas pelos igualitaristas rawlsianos): o Estado faz exigências únicas aos seus cidadãos, através da aplicação coerciva de normas que foram coautorizadas pelos cidadãos. São normas aplicadas coercivamente sobre aqueles (em nome daqueles) que as autorizaram e no interesse coletivo da própria comunidade que as autorizou. Essas exigências excepcionais comportam ao Estado obrigações excepcionais, que se traduzem nas obrigações positivas de justiça<sup>64</sup>. A cooperação social (garantia de que os outros se vão conformar à lei se o próprio também o fizer) é, para Nagel, uma condição de

---

58 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 123; John Rawls, *The law of peoples*, 37.

59 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 124.

60 John Rawls, *The law of peoples*, 37.

61 Thomas Nagel, *The problem of global justice*. *Philosophy and Public Affairs*, 2005, p. 113.

62 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 127.

63 John Rawls, *Theory of justice*, chapter II; Nagel, p. 127.

64 Thomas Nagel, *The problem of global justice*. *Philosophy and Public Affairs*, 2005, p. 130. Tsilly Dagan, *International tax and global justice*, cit., p. 9.

soberania para que esta confira estabilidade a instituições justas<sup>65</sup>. Para Nagel, todas as concessões de justiça dependem de uma conduta coordenada de um vasto número de pessoas, a qual não pode ser assegurada sem uma lei apoiada por um monopólio coercivo<sup>66</sup>.

Temos assim, uma comunidade suficientemente ampla com interesses comuns que não podem ser assegurados pela motivação independente do interesse próprio dos indivíduos que a compõem<sup>67</sup>. E temos ainda o soberano que verifica a coincidência entre os interesses individuais e coletivo e que a assegura, porque o reconhecimento mútuo não é suficiente<sup>68</sup>.

Também os indivíduos que não fazem parte do interesse coletivo comunitário precisam de proteção contra as desigualdades moralmente arbitrárias (contingências de sexo, cor, raça), da proteção de direitos de liberdade, e da existência de uma ordem justa que dependa de padrões de conduta coerentes e de instituições estáveis<sup>69</sup>. Mesmo que os princípios de justiça sejam construídos para incluir não apenas o interesse próprio, mas também a eliminação de desigualdades moralmente arbitrárias ou a proteção de direitos de liberdade, a existência de uma ordem justa ainda depende de padrões de comportamento coerente e de instituições estáveis<sup>70</sup>.

Mas esta presunção moral contra arbitrariedades não é um princípio universal. O que é inaceitável, do ponto de vista do princípio de justiça, é que nós participemos numa empresa coletiva de instituições impostas legal e politicamente que gerem desigualdades arbitrarias. A participação nessas instituições é ela própria arbitrária<sup>71</sup>.

É o Estado que detém os meios coercivos para impor a justiça. Nesta lógica, os Estados liberais não são obrigados a tolerar Estados não liberais nem a transformá-los, porque os deveres de justiça são deveres essencialmente dirigidos aos concidadãos, não existindo nada de errado em apoiar a transformação numa direção liberal<sup>72</sup>.

Nagel insere-se na linha *hobbesiana* de justiça: na ausência de poder soberano, os indivíduos são atirados para os seus próprios recursos e orientados por um motivo legítimo de auto-preservação e defesa<sup>73</sup>.

Enquanto a justiça tem de ser assegurada pelas instituições políticas que criam as relações nacionais contingentes e seletivas, as nossas relações com as outras pessoas seriam governadas por uma moralidade humanitária mínima: não precisamos prosseguir as

---

65 P. 115.

66 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 115-116; Tsilly Dagan, *International tax and global justice*, p. 10.

67 Temos ainda os comunitaristas, como Michael J. Sandel, que defendem as obrigações de solidariedade e lealdade para com a comunidade, que não são naturais (não são universais nem racionais). Elas dizem respeito àqueles com quem partilhamos uma certa história (obrigações morais e de tradição). Não exigem consentimento, tal como as obrigações naturais, e ao contrário das obrigações voluntárias que exigem consentimento. Michael J. Sandel, *Justice, what is the right thing to do?* New York, 2009, capítulo 9, p. 208 e ss., p. 224 e ss.

68 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 115.

69 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 116.

70 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 116.

71 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 128.

72 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 135.

73 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 116. Thomas Hobbes, *Leviathan or the matter, forme, & power of a common-wealth ecclesiasticall and civill*. London, 1651, cap. 13.

mesmas finalidades que os outros, mas devemos prosseguir as nossas finalidades dentro de limites – deixando espaço aos outros para prosseguirem as suas finalidades<sup>74</sup>. Com esta posição, Nagel afasta-se das teorias do reconhecimento, porque apenas admite um interesse coletivo e não interesses coletivos conflitantes de diferentes comunidades (por exemplo, aprendizagem de uma língua, obrigatoriedade de ir à escola e de pagar impostos, reconhecimento de diferentes religiões com diferentes obrigações alimentares etc.).

#### 4. AS TEORIAS DE RECONHECIMENTO E A JUSTIÇA INTERNACIONAL

No quadro da atual globalização, é insuficiente defender que a justiça deve ser meramente estadual ou mesmo política ou comunitária<sup>75</sup>. Como discutiremos de seguida, existem fragilidades de ordem vária que tornam difícil a prossecução da justiça limitada às fronteiras estaduais ou aos povos que integram um Estado.

Desde logo, como as comunidades constitutivas dos Estados vão hoje muito além do Estado-nação, a legitimidade da justiça promovida pelo Estado fundada em argumentos de comunidades-nação gera atritos de vária ordem<sup>76</sup>. A coesão dos Estados-nação está a ser posta em causa pelo aumento de subgrupos étnicos e culturais que desafiam a homogeneidade nacional da população<sup>77</sup>.

É certo que no quadro do Estado-nação, as teorias de reconhecimento têm sido defendidas como um princípio de justiça, aplicável a identidades coletivas com experiências partilhadas de exclusão, indignidade ou desrespeito, motivando os membros de um determinado grupo a pedirem reconhecimento legal ou cultural<sup>78</sup>.

Mas, se a própria justiça estadual não pode já ser fundada em argumentos de Estado-nação – pelo menos no sentido de uma nação-estática ou suficientemente estável ao longo de uma geração –, a transposição das teorias de reconhecimento de identidades coletivas para a justiça a promover entre Estados torna-se complexa.

Para resolver esta dificuldade, Alex Honneth defende que as tarefas do Estado são independentes dessa identidade e que obedecem às suas próprias regras: fornecer segurança, manutenção do poder, assegurar a coordenação económica.

---

74 Thomas Nagel, *The problem of global justice*, cit., p. 131.

75 Assim, Joshua Cohen e Charles Sabel, *Extram republicam nulla justitia?*, cit., p. 164 e ss. V., também, por exemplo, Jürgen Habermas, *Die postnationale Konstellation und die Zukunft der Demokratie. Die postnationale Konstellation, Politische Essays*. Frankfurt-am-Main, 1998, p. 91-169; *Was ist ein Volk? Zum politischen Selbstverständnis der Geisteswissenschaften im Vormärz. Die postnationale Konstellation, Politische Essays*. Frankfurt-am-Main, 1998, p. 13-47.

76 Axel Honneth, *Recognition between states: on the moral substrate of international relations. The I in We, studies in the theory of recognition*, p. 139 e ss.

77 Axel Honneth, *Recognition of state: on the moral substrate of international relations*, cit., p. 140.

78 Axel Honneth, *Recognition of state: on the moral substrate of international relations*, cit., p. 139. Jürgen Habermas, *Equal treatment of cultures...*, cit.

Entendemos que essas tarefas não podem ser cumpridas sem uma legitimidade subjacente (validade da lei, com reconhecimento das diferentes comunidades). Só a validade da lei permite a coercibilidade dessas regras.

Além disso, o Estado desenvolve tarefas que vão além da segurança e coordenação económica. Assim, se comunidades minoritárias ou não reconhecidas não estiverem representadas nos parlamentos nacionais, a redistribuição de recursos não abrangerá os seus interesses (por exemplo, para o apoio estadual ao ensino de uma língua em extinção ou de uma língua de uma comunidade imigrante relevante, ou mesmo da língua nacional a essa comunidade).

Mas talvez o maior problema associado à perspectiva estadual da justiça seja o de saber como é possível o Estado prosseguir-la numa economia globalizada, dadas as dificuldades acrescidas em exercer a sua soberania tributária no quadro das livres circulações de pessoas e de capitais.

Essas dificuldades abrangem a justiça socioeconómica na ótica da repartição de receitas tributárias entre Estados e da eficácia dessa repartição.

Por outras palavras, a justiça tributária exercida pelo Estado tem de resolver dois problemas:

- 1) identificar a justa parcela das receitas devidas por sujeitos com vínculo económico ou social em mais do que um Estado ou território soberano.
- 2) como é que os Estados conseguem cobrar essas receitas tributárias no quadro da globalização.

Por outro lado, não há condições para a prossecução supra-estadual da justiça internacional, dada a inexistência de instâncias internacionais para o efeito. Mas mais do que isso, entendemos também que não seria conveniente essa prossecução, a qual levaria, como temia Kant, a um regime ditatorial internacional ou a guerras permanentes entre as unidades constitutivas desse império global<sup>79</sup>.

Vejamos melhor como estes problemas se manifestam nos regimes fiscais, antes de avançarmos com uma proposta.

## 5. AS TEORIAS DO RECONHECIMENTO E A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

### 5.1. A votação dos impostos pelos nacionais residentes

No caso dos impostos, a reserva de lei ligada ao consentimento popular e à cidadania significa que a identidade nacional ainda joga um papel primordial na questão da justiça estadual e na escolha do critério de justiça tributária. São os cidadãos (normalmente,

---

79 Immanuel Kant, *A paz perpétua, um projecto filosófico* (1795). Tradução de Artur Morão. Lusosofia, Covilhã, 2008, por exemplo, p. 30-31.

também residentes) que escolhem sobre que objetos e sujeitos deve incidir o imposto; e qual o critério ou critérios objetivos (de manifestação de riqueza e quantificação da mesma) para aferir a capacidade contributiva.

Em princípio, a nacionalidade consegue abarcar o reconhecimento das diferentes comunidades, desde que elas estejam representadas no parlamento e, portanto, existam condições para o exercício cívico dos seus direitos e defesa dos seus interesses.

Note-se que esse reconhecimento tem de ir além dos princípios constitucionais universais *habermasianos*, pois estes limitam-se aos direitos humanos ou aos direitos fundamentais, e não é seguro que resolvam a questão da justiça redistributiva a nível internacional<sup>80</sup>.

Portanto, cabe saber quem participa na vida cívica e quem faz as escolhas para a distribuição da carga tributária e dos bens públicos a financiar pelas receitas públicas.

A justiça redistributiva estadual só existe se se verificarem: o princípio do reconhecimento (de várias comunidades envolvidas) no sentido normativo de Honneth (este princípio do reconhecimento também confere validade normativa à lei); a validade da lei no sentido fático de Hart; e a validade da lei no sentido normativo de Habermas.

Mas, como já antecipámos, há outros obstáculos ao exercício da justiça estadual baseada no reconhecimento.

## 5.2. A crise da justiça estadual baseada em argumentos de nacionalidade ou comunitários

A soberania e a sua inerente coercibilidade – de que falam estatistas como Nagel – é atualmente limitada a alguns representados. Trata-se dos sujeitos passivos com menor mobilidade. Estes terão de pagar impostos, mesmo que tenham menor capacidade contributiva, porque o Estado consegue exercer a sua soberania sobre eles<sup>81</sup>.

Por outro lado, os cidadãos com maior capacidade contributiva conseguem evitar as regras que aprovam e às quais deveriam ficar submetidos<sup>82</sup>. Fazem-no através de evasão tributária dificilmente detetável, criando entidades intermediárias mais ou menos opacas (*trusts*,

80 É certo que existe uma igualdade e solidariedade universais no discurso de Habermas. Esses princípios constitucionais universais resultam da formação de vontade soberana dos cidadãos democráticos, em que as formas de solidariedade criadas historicamente dão origem a um *ethos* político que mantém os cidadãos unidos, porque há uma formação de vontade democrática de uma população habituada à liberdade política. A consciência partilhada de liberdade é o que une os cidadãos, com uma esfera privada protegida de modo igual. Estes direitos humanos ou direitos fundamentais universais não confundem a cidadania com a cultura nacional e admitem as diferenças culturais: Juergen Habermas, *Equal treatment of cultures*, cit., p. 3 (e ss.).

81 Assim, Allison Christians, *How nations share*, cit., p. 2 e ss.; Tsilly Dagan, *International tax policy...*, cit., cap. 1.

82 Tsilly Dagan, *International tax policy...*, cit., cap. 1. Por essa razão, as propostas de Peggy Musgrave, de 1972, sobre justiça interestadual, não são eficazes no quadro da concorrência fiscal entre Estados. A tributação na fonte do rendimento é uma dessas propostas, bem como as taxas de imposto inversamente proporcionais ao rendimento per capita. Kim Brooks também não tem em conta essa concorrência interestadual quando apoia as propostas de Peggy Musgrave: "This is the question of the appropriate (and potentially non-reciprocal) tax rate: a question that the Musgraves delineate in their 1972 piece proposing possible approaches. Those approaches, for example the idea of coordinating the setting of rates inversely with the level of per capita income, have been largely overlooked, but they are the heart of inter-nation equity." (Kim Brooks, *Inter-nation equity: the development of an important but underappreciated international tax value. Tax reform in the 21st century*, eds. Richard Krever e John G. Head. The Netherlands, 2008, capítulo XVII. Disponível em: <<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=463070022024112096075086073070087109057049057076086029076125073089066078006027124093117033048052107045040095004022106027007103021041003015023086113102066107117027057034084066071066114069119093080023122090082071070120009011065025127100084020110029101&EXT=pdf>>, p. 23.

fundações) em Estados ou territórios de baixa tributação e que não trocam informações; através do planejamento tributário, em que as multinacionais exploram lacunas resultantes da interação de regras de diferentes ordenamentos fiscais; e finalmente, através do exílio tributário, deixando de residir no Estado onde votam e residindo em Estados de baixa tributação<sup>83</sup>.

A globalização e as suas liberdades de circulação colocam em crise a solidariedade nacional-estadual ou comunitária para efeitos de justiça redistributiva. Os princípios constitucionais universais não comportam nenhuma obrigação de patriotismo tributário<sup>84</sup>. A procura de territórios de mais baixa tributação, e não contribuição para o orçamento estadual cabe dentro da autonomia privada garantida por qualquer concepção de justiça liberal estadual ou internacional.

### 5.3. As comunidades de contribuintes não representados

Por outro lado, ainda não temos resposta quanto às exigências de justiça redistributiva para com três grupos de contribuintes:

- 1) os estrangeiros residentes;
- 2) os estrangeiros com propriedade imóvel no território nacional;
- 3) o investimento estrangeiro em geral.

Ou seja, não é certo que a decisão soberana assente na nacionalidade consiga assegurar os interesses de todos os sujeitos passivos, quer dos que estão representados quer dos que não estão.

Quanto aos não representados, se forem residentes, pagarão impostos sobre o rendimento, mas se forem residentes qualificados, estarão provavelmente sujeitos a impostos mais favoráveis, por decisão nacional. Caso seja discutida a alteração dessa política tributária, não estarão representados; se detiverem imobiliário num território, poderão vir a pagar impostos elevados sobre o património, sem lhes ser dada palavra sobre o assunto.

Portanto, em qualquer dos casos, os estrangeiros que aproveitaram políticas tributárias de incentivo ou de carga tributária moderada poderão vê-las alteradas a qualquer momento pelos cidadãos eleitores.

---

83 Votando com os pés: Charles M. Tiebout, *A pure theory of local expenditures*. *The Journal of Political Economy* n. 5, 1956, p. 416-424; V., também, Albert Hirschman, *Exit, voice and loyalty, responses to decline in firms, organizations, and states*. Cambridge MA, USA, e London, England, 1970. Ayelet Schachar, *The race for talent: highly skilled migrants and competitive immigration regimes*. *NYU Law Review* n. 1, 2006, p. 148 e ss.

84 Ana Paula Dourado, *No taxation without representation in the European Union: democracy, patriotism and taxes*. In: Cécile Brokelind (ed.). *Principles of law: function, status and impact in EU tax law*. 2014. Disponível em: <[http://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos\\_APD/Principles\\_of\\_law\\_chapter\\_10.pdf](http://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Principles_of_law_chapter_10.pdf)>, p. 3-18.; para uma crítica à concepção de patriotismo, como forma de justificar discriminações com base na religião, nação, etnicidade e coragem, v. George Kateb, *Patriotism and other mistakes*. New Haven, London, 2006.

O mesmo se passa quanto ao investimento estrangeiro conduzido por entidades não residentes, e que foi atraído num primeiro momento por políticas de incentivos tributários.

A manutenção da nacionalidade como condição de votação significa a prevalência da visão comunitária sobre a concepção universalista da justiça. Mas não necessariamente uma visão comunitária de troca de utilidades, nem uma visão estadual dessa troca de utilidades, dado que, como referimos, os (alguns) nacionais votantes podem escapar aos impostos.

#### 5.4. A representação dos residentes e dos detentores de património imóvel

Como alternativa, podiam-se escolher outros critérios para a votação dos impostos.

Podia-se entender que o vínculo mais forte na tributação do rendimento é o da residência, bem como o do local da situação dos imóveis, e o do local do investimento onde há criação de valor, por multinacionais não residentes, ou com afiliadas residentes. Todos eles estão associados ao território onde são recebidos benefícios públicos relevantes para legitimar a tributação e, portanto, a votação e a representação.

Ou seja, nestes casos, o reconhecimento e a igualdade de direitos implicaria alargar o direito de voto a todos os residentes e proprietários de imóveis, independentemente da nacionalidade. Seria porém difícil – irrealista – o alargamento às pessoas singulares não residentes detentoras do investimento no país através de pessoas coletivas ou entidades equiparadas.

Mas o alargamento da votação dos impostos a alguns grupos de contribuintes estrangeiros não é uma solução recomendável. Tal alargamento tornaria (ainda) mais volátil a política tributária, submetida às preferências dos que fossem residentes por um determinado período ou que detivessem esses imóveis. Esse período é certamente mais curto do que o da nacionalidade combinada com a residência, e dada a mobilidade do trabalho e do capital, pode significar um período de quatro anos ou de oito anos<sup>85</sup>.

Além disso, esta justiça tributária estaria aliada a um (ainda maior) enfraquecimento da soberania estadual e a uma política basicamente de concorrência tributária, dado que seria difícil prever quem são os residentes e que cidadãos votam, onde e quais as suas preferências. Com a livre circulação, o alargamento da votação a todos os residentes não evitaria o exílio tributário destes para territórios mais apelativos quanto à carga tributária, nem o planeamento e a evasão tributárias.

Mas ainda existe uma alternativa que reduziria o enfraquecimento da soberania estadual: a votação dos impostos pelos nacionais e tributação dos seus rendimentos universais independentemente do lugar de residência (a chamada tributação dos rendimentos

---

<sup>85</sup> O alargamento pode, no entanto, fazer sentido a nível de eleições locais e portanto a representatividade alargada abrangeria os tributos locais.

universais com base na cidadania)<sup>86</sup>. Esta solução reduziria o planejamento e o exílio tributário traduzido na mudança de residência<sup>87</sup>. Todavia, ela não seria coerente com a conceção de troca de utilidades, dado que os cidadãos não residentes não se beneficiariam dos bens públicos nacionais, nem seria compatível com a justiça baseada na autonomia individual. Esta alternativa é por isso de afastar<sup>88</sup>.

## 6. A CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO UMA AGRESSÃO AO RECONHECIMENTO ENTRE ESTADOS

As dificuldades no exercício da soberania tributária, a que nos referimos anteriormente, têm levado os Estados a adotar um modelo de concorrência tributária com o objetivo de atrair investimento e os trabalhadores mais qualificados<sup>89</sup>. Esse modelo de concorrência assume diferentes formas.

De entre os Estados da OCDE, há um conjunto de medidas unilaterais comuns em relação às multinacionais.

Em relação às que são residentes e investem no exterior através de filiais ou sucursais, o abandono da tributação universal, a favor de um modelo de tributação territorial, isto é, limitado aos lucros obtidos dentro do território de residência e excluídos os lucros obtidos no exterior<sup>90</sup>.

Em relação aos rendimentos dos serviços desmaterializados, tal como serviços financeiros e economia digital, tem-se assistido à sua isenção pelos Estados da fonte.

Muitos Estados têm atraído o registo de patentes através da sua não tributação ou tributação mais baixa do que a dos restantes rendimentos.

Nas últimas décadas, foram celebrados acordos secretos por Estados-membros da OCDE e da União Europeia, com uma tributação abaixo da tributação normal, para atrair rendimentos de multinacionais e desviando lucros obtidos noutros Estados da OCDE.

Fora dos Estados da OCDE, temos diferentes grupos de países e de políticas fiscais: proliferaram a partir da década de sessenta os pequenos territórios com políticas de sigilo bancário e total opacidade quanto à identificação dos contribuintes e ausência de tributação. Muitos Estados em vias de desenvolvimento sem recursos naturais, adotaram

---

86 A favor da tributação do rendimento com base na cidadania, especialmente tendo em conta a globalização: Michael Kirsch, *Taxing citizens in a global economy*. NYU Law Review n. 2, 2007, p. 445-530.

87 Juergen Habermas, *Equal treatment of cultures*, cit., p. 17 e ss.

88 Pronunciando-se contra a cidadania como elemento de conexão, por ser injusto em caso de saída do nacional e por não ser uma política atraente para trabalhadores qualificados (que quisessem obter a carta verde e mais tarde a nacionalidade norte-americana): Ruth Mason, *Citizenship taxation*. Southern California Law Review v. 89, 2016, p. 170-239; Virginia Law and Economics Research Paper n. 2015-07. Disponível em: SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=2606744>>.

89 Tsilly Dagan, *International tax policy: between competition and cooperation*. Cambridge, 2018 (no prelo), capítulo 1. Ayelet Schachar, *The race for talent: highly skilled migrants and competitive immigration regimes*, cit., p. 148 e ss. Fernando Araújo, *Introdução à Economia*. Coimbra, 2014 (reimp. da 3. ed.), p. 523.

90 V. também sobre o regime vigente nos EUA e que está a ser alterado pela administração Trump, o qual só aparentemente era um regime de tributação universal de rendimentos: Edward Kleinbard, *Stateless income*. Florida Tax Review n. 9, 2011, p. 700 e ss.

políticas de incentivos fiscais para atrair investimento estrangeiro, de modo a ficarem libertos do financiamento externo, sem conseguirem a criação de emprego no país e um aumento consolidado do PIB<sup>91</sup>.

Há ainda Estados, fora e dentro da OCDE, que pretendem tributar rendimentos obtidos no seu território, e cujas regras internacionais não lhes reconhecem essa possibilidade. É o caso da Índia, que introduziu recentemente um imposto sobre os serviços digitais como forma de ultrapassar os constrangimentos das convenções de dupla tributação.

É o caso do Reino Unido, que introduziu o imposto sobre os lucros desviados, conhecido como imposto Google e introduzido também em Itália e na Austrália, embora cada um deles com características próprias.

A concorrência internacional, autorizada e estimulada pelo atual sistema tributário internacional dominado pela OCDE, não tem permitido o reconhecimento dos Estados, o que dificulta ou mesmo impossibilita a justiça tributária internacional<sup>92</sup>.

## 7. A COOPERAÇÃO INTERNACIONAL COMO SOLUÇÃO PARA A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E A VALIDADE DA LEI

### 7.1. Reconhecimento de Estados e cooperação internacional

Ponderados os constrangimentos atuais ao exercício estadual da justiça, defendemos que a justiça tributária internacional deve ser um objetivo a atingir, através do reconhecimento entre Estados. Esse reconhecimento é instrumental à prossecução da justiça redistributiva estadual.

Ou seja, a justiça redistributiva deve ser ainda prosseguida através dos Estados, e os mecanismos para garantir a sua soberania devem ser reforçados. O reconhecimento dos Estados, pelos Estados, deve efetivar-se através da cooperação. Esta cooperação pode ser intermediada por instituições internacionais<sup>93</sup>.

Isto significa que o caminho seguido recentemente pelo G20, OCDE e fórum global, instituindo padrões fiscais internacionais a adotar pelos Estados, reflete a necessidade de cooperação como forma de sobrevivência do Estado. Estado como entidade soberana que

91 Yariv Brauner, *The future of tax incentives for developing countries*. Tax, law and development, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013, p. 25-56.

Bird Richard M. e Eric M. Zolt, *Tax policy in emerging countries*. Environment and planning C: government and policy n. 1, 2008, p. 73-86; Tsilly Dagan, *The tragic choices of tax policy in a globalized economy*. Tax, law and development, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013, p. 57-76.

92 Defendendo que só a concorrência fiscal dirigida ao capital estrangeiro é prejudicial, e que a redução generalizada dos impostos é uma questão de escolha dos cidadãos-eleitores quanto aos bens públicos: Reuven Avi-Yonah, *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state*. Harvard Law Review, 2000, p. 1625 e ss.

93 Joseph Stiglitz, *Making globalization work*. New York, London, 2006, p. 276 e ss. (v., também, *Globalization and its discontents*. London, 2002, capítulo 1); *Identity and violence, the illusion of destiny*. New York, London, 2006, p. 123-148.

presta bens públicos em troca da cobrança coerciva dos impostos e, em geral, aplicação coerciva das leis.

Nagel defende que a força do Estado permanece, porque ninguém se pode excluir da sociedade ou subtrair-se às suas regras, não existindo uma opção de adesão, o que traz maior responsabilidade ao Estado.

Todavia, como vimos, no quadro da globalização, sem a cooperação e intermediação de instâncias internacionais, o papel tradicional do Estado perde-se.

## 7.2. As instâncias internacionais e os bens públicos globais

O enfraquecimento da soberania estadual traz consigo uma pressão crescente para reforçar as instituições internacionais e criar instituições novas. Cabe a estas instituições prosseguir três tipos de objetivos: a proteção dos direitos humanos, a assistência humanitária e a proteção de bens públicos globais. De entre os bens públicos globais, alguns já são regulados por instituições internacionais e outros não.

Consideremos que a segurança internacional, a proteção do ambiente, o comércio livre, a livre circulação de pessoas e de capitais são bens públicos globais.

A manutenção do comércio livre e da circulação de pessoas e capitais exige um sistema estável de direitos de propriedade, de obrigações contratuais, de princípios de não discriminação e de livre circulação, de regulação de mercados financeiros, e também de cláusulas de boa governação tributária.

Tal sistema está a ser configurado por instituições internacionais, por acordos multilaterais e até por arbitragem. O Fórum Global, com o seu sistema de fiscalização por pares, tem vindo a incluir Estados de todos os continentes no padrão internacional de troca de informações. Os Estados que não aderem ficam submetidos a medidas fiscais nacionais penalizadoras do investimento nesses Estados, por recomendação da OCDE.

A Comissão Europeia está a aplicar o regime de auxílios de Estado aos benefícios fiscais concedidos a multinacionais, exigindo aos Estados-membros da União Europeia que recuperem os impostos que não cobraram e deviam ter cobrado. E mais do que isso, a Comissão Europeia está a trabalhar no sentido de exportar as regras de auxílios de Estado a terceiros Estados, sob pena de estes não receberem financiamento da União Europeia.

Existe, portanto, uma crescente institucionalização supranacional, extra estadual, e reforço de medidas unilaterais estaduais, nas relações económicas e sociais entre Estados e setor privado, e entre instituições supranacionais e Estados, ou intermediando as relações entre Estados. Também a repartição de impostos entre Estados pode ser submetida à arbitragem se os Estados expressamente o aceitarem, mas não pode ser submetida à arbitragem privada.

### 7.3. Padrões internacionais e validade

O problema dos atuais padrões internacionais e de outras “melhores práticas” sugeridas ou mesmo acordadas entre Estados é a validade das soluções legislativas.

É duvidoso que elas sejam válidas, no sentido *habermasiano*, dado que em muitos Estados as decisões não são discutidas pelos contribuintes eleitores.

Por outro lado, as instituições internacionais que discutem e decidem estes padrões e melhores práticas não dispõem de autoridade democrática que legitime as suas medidas. Estas instituições teriam de ser reconhecidas no sentido fático de Hart (validade da lei) e no sentido normativo de Honneth (e Habermas). A União Europeia é a instância que mais se aproxima das exigências do reconhecimento e validade, mas ainda não as cumpre de modo satisfatório<sup>94</sup>.

Saliente-se que as medidas de coordenação adotadas pelas instâncias internacionais implicam ainda uma justiça estadual através da participação na tomada de posição em instâncias internacionais, o que é diferente de uma governação global.

### 7.4. A criação de valor ou riqueza como conexão relevante

O reconhecimento e a cooperação pressupõem que a tributação de pessoas e riqueza só ocorra se existir uma conexão relevante com o território, que manifeste criação de valor (através de produção ou contribuição relevante para a produção) ou riqueza (através de consumo) nesse território.

Para que sejam válidas, as propostas das instâncias internacionais devem reconhecer a criação de elementos de conexão por parte de cada Estado (tributação indireta dos serviços, tributação do valor criado, aplicação de medidas contra o planeamento tributário agressivo), para além dos previstos nas convenções de dupla tributação. Os elementos de conexão são fundamentais para a prossecução da justiça tributária internacional<sup>95</sup>. O mesmo se diga para a distribuição de competências entre Estados<sup>96</sup>.

### 7.5. A validade da lei no quadro da globalização: a boa governação tributária

Mas não é só a validade dos padrões internacionais que está em causa, quando falamos de justiça tributária internacional. No contexto global de interdependência estadual, a soberania e a validade da lei assumem novos contornos. Elas devem ter em conta as externalidades provocadas por uma determinada política tributária noutro Estado. O

94 No taxation without representation.

95 Assim, BENSALOM, Ilan, *The New poor at our gates: global justice implications for international trade and tax law*. New York University Law Review n. 1, 2010, p. 1-82.

96 Kim Brooks, *Inter-nation equity: the development of an important but underappreciated international tax value*. Tax reform in the 21st century, eds. Richard Krever e John G. Head. The Netherlands, 2008, capítulo XVII. Pasquale Pistone, *Geographical boundaries of tax jurisdiction, exclusive allocation of taxing powers in tax treaties and good tax governance in relations with developing countries*. Tax, law and development, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013, p. 267 ss.

princípio da legalidade e a reserva de lei tributária não garantem a validade da lei se os efeitos das decisões estaduais tiverem repercussão negativa noutros Estados<sup>97</sup>.

Daí que a pressão da troca automática de informações, da proibição de auxílios de Estado e, em geral, da adoção de cláusulas de boa governação tributária deve ser tida em conta na aprovação de uma lei tributária estadual.

Designemos a cooperação e a ponderação das externalidades fiscais provocadas pelas leis fiscais nacionais, de boa governação tributária. A boa governação tributária é condição do reconhecimento do Estado e da validade da lei.

### 7.6. Os princípios fundamentais de justiça tributária internacional: a igualdade e a tributação singular

Além disso, para prosseguir a justiça tributária internacional, a cooperação estadual deve garantir o princípio de igualdade na vertente da capacidade contributiva. Isto é, a cooperação estadual deve basear-se no princípio da capacidade contributiva, como direito fundamental universal, aplicável a cada indivíduo e a cada contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, na esfera internacional, assume também a dimensão da tributação singular (eliminação da dupla tributação e da dupla não tributação)<sup>98</sup> – sem perder o significado que lhe é atribuído por cada parlamento nacional.

A capacidade contributiva e a tributação singular dos rendimentos seriam asseguradas por uma tributação do rendimento consolidado das multinacionais. Como nem todos os Estados teriam interesse nesta solução, as políticas fiscais de atração do capital devem ser reconhecidas.

O reconhecimento dessa política tributária de incentivos impedirá que outro Estado anule tal política, através da tributação dos rendimentos ou consumo. Mas a capacidade contributiva e a ligação ao território deste segundo Estado postulam um mínimo de tributação.

A observância do princípio da tributação singular poderá ser assegurada por uma instância internacional que assegure o reconhecimento de uma igual participação dos Estados na defesa dos seus interesses.

---

97 V. Daniel Innerarity, *La política en tiempos de indignación*, cit., p. 78 e ss. Amartya Sen, *The idea of justice*, cit., p. 402 e ss. Sobre a interdependência entre os Estados e o enfraquecimento da soberania estadual na União Europeia e a complexidade da democracia europeia, Daniel Innerarity, *La democracia en Europa*, cit., capítulo 3.

98 *Who invented the single tax principle? An essay on the history of US treaty policy*. Michigan Law, Paper n. 318, March 2013; *New York Law School Review* n. 59, 2014-2015, p. 305-315; *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge, 2007.

## 8. CONCLUSÃO

Tratámos neste artigo da justiça redistributiva. Esta justiça tem sido pensada como uma questão estadual dominada pelo Estado soberano e pela lei do Estado. A lei e a justiça definiam o Estado e conferiam-lhe legitimidade e validade para aplicar os seus poderes coercivos. O pluralismo jurídico deu nota dos conflitos potenciais ou reais entre diferentes regimes jurídicos (e conceitos de justiça) vigentes num mesmo Estado.

As teorias liberais começaram a pensar em princípios universais de justiça e no reconhecimento como meio de se chegar a um consenso quanto ao alcance da igualdade e redistribuição. No confronto entre defensores da justiça redistributiva global, política ou estadual, verifica-se que as liberdades de circulação de pessoas e capitais enfraquecem o conceito de soberania estadual e os respetivos instrumentos coercivos para assegurar a justiça redistributiva.

Os Estados cedem à pressão exercida pelos contribuintes com maior capacidade contributiva e portanto com maior mobilidade. Para tal, entram no jogo do mercado, procurando atrair o melhor investimento e os contribuintes mais qualificados numa lógica de concorrência tributária. A concorrência impossibilita a prossecução da justiça. Defende-se que os constrangimentos existentes devem ser resolvidos com base num conceito de justiça tributária internacional, baseado no reconhecimento entre Estados e no princípio fundamental universal da capacidade contributiva, o qual implica que os rendimentos sejam tributados uma vez.

A justiça redistributiva deve continuar a ser prosseguida pelos Estados, mas eles devem cooperar, através da intermediação de instâncias internacionais com papel regulador, e através da aprovação de padrões fiscais internacionais e leis nacionais válidos. A justiça tributária internacional no quadro da globalização transforma o papel do Estado soberano e da lei cuja validade adquire novos contornos.

## BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Fernando. *Introdução à economia*. Coimbra, 2014 (reimp. da 3. ed.).

AVI-YONAH, Reuven S. Who invented the single tax principle? An essay on the history of US treaty policy. *Michigan Law*, Paper n. 318, March 2013; *New York Law School Review* n. 59, 2014-2015.

\_\_\_\_\_. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard Law Review* n. 7, 2000.

\_\_\_\_\_. *International tax as international law*: an analysis of the international tax regime. Cambridge, 2007.

BARRY, Brian. *The liberal theory of justice*. Oxford, 1973.

BAUMAN, Zygmunt; e BORDONI, Carlo. *O estado de crise*. Lisboa, 2016.

BEITZ, Charles R. International liberalism and distributive justice: a survey of recent thought. *World Politics* n. 2, 1999.

BENSHALOM, Ilan. The new poor at our gates: global justice implications for international trade and tax law. *New York University Law Review* n. 1, 2010.

BLAKE, Michael; e SMITH, Patrick Taylor. International distributive justice. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Edward N. Zalta ed., Winter 2013 ed.

\_\_\_\_\_. Statism and nationalism: a cosmopolitan critique. *Global Justice*, n. 41, ed. Ian Shapiro e Lea Brilmayer. New York, 1999.

BIRD, Richard M.; e ZOLT, Eric M.. Tax policy in emerging countries. *Environment and planning c: government and policy* n. 1, 2008.

BRAUNER, Yariv. The future of tax incentives for developing countries. *Tax, law and development*, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013.

\_\_\_\_\_. What the BEPS. *Florida Tax Review* n. 2, 2014. Disponível em: <<http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>>.

BROOKS, Kim. Inter-nation equity: the development of an important but underappreciated international tax value. *Tax reform in the 21<sup>st</sup> Century*, eds. Richard Krever e John G. Head. The Netherlands, 2008.

CHRISTIANS, Allison. How nations share. *Indiana Law Journal* v. 87, 2011. Disponível em:

<<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=1201061170910050190730760871160021060530870950190510750100701191040640850860965019073076087116002106053087095019051075010070119104064085086096124025120122060118005029010125001102080115100123103051037075027077004122020092107031027049091025093127116114069118065027092023079086004112089073011065106122077074126067003&EXT=pdf>>.

COHEN, Joshua; e SABEL, Charles. Extram republicam nulla justitia? *Philosophy and public affairs* n. 2, 2006.

DAGAN, Tsilly. The tragic choices of tax policy in a globalized economy. *Tax, law and development*, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013.

\_\_\_\_\_. International tax and global justice. *Theoretical enquiries in law* n. 1, 2017.

\_\_\_\_\_. International tax policy: between competition and cooperation. Cambridge, 2018 (no prelo).

DOURADO, Ana Paula. Exchange of information and validity of global standards in tax law: abstractionism and expressionism or where the truth lies. *EUI Working Paper*, RSCAS 2013/11. Disponível em: <[http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/26059/RSCAS\\_2013\\_11.pdf?sequence=1](http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/26059/RSCAS_2013_11.pdf?sequence=1)>.

\_\_\_\_\_. Is this a pipe? Validity of a tax reform for a developing country. *Tax, law and development*, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013.

\_\_\_\_\_. International standards, base erosion and developing countries. *Tax design issues worldwide*, eds. Thuronyi/Michielse. The Netherlands, 2015.

FACCHI, Alessandra. *I diritto nell' Europa multiculturale, pluralismo normativo e immigrazione*. 4. ed. Roma, Bari, 2008.

FERREIRA, Eduardo Paz. *Valores e interesses, desenvolvimento económico e política comunitária de cooperação*. Coimbra, 2004.

FRASER, Nancy. From redistribution to recognition. *Theorizing multiculturalism*, ed. C. Willet. Oxford, 1998.

GRIFFITHS, John. What is legal pluralism? *Journal of Legal Pluralism and Unofficial Law* n. 24, 1986.

GÜNTHER, Klaus. *The sense of appropriateness, application discourses in morality and law*. New York, 1989, translated by John Farrell.

\_\_\_\_\_. Rechtspluralismus und universeller Code der Legalität: Globalisierung als rechtstheoretisches Problem. *Die Öffentlichkeit der Vernunft und der Vernunft der Öffentlichkeit*, Festschrift für Jürgen Habermas, Hrsg. von Lutz Wingert und Klaus Günther, Suhrkamp. Frankfurt-am-Main, 2001.

HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Frankfurt-am-Main, 1992, 2. Auflage.

\_\_\_\_\_. Zur Legitimation durch Menschenrechte. *Die postnationale Konstellation, Politische Essays*, ed. Suhrkamp. Frankfurt-am-Main, 1998.

\_\_\_\_\_. Die postnationale Konstellation und die Zukunft der Demokratie. *Die postnationale Konstellation, Politische Essays*. Frankfurt-am-Main, 1998.

\_\_\_\_\_. Was ist ein Volk? Zum politischen Selbstverständnis der Geisteswissenschaften im Vormärz. *Die postnationale Konstellation, Politische Essays*. Frankfurt-am-Main, 1998.

\_\_\_\_\_. Equal treatment of cultures and the limits to postmodern liberalism. *The Journal of Political Philosophy* n. 1, 2005.

HART, H. L. A. The concept of law. *Clarendon Law Series*. Oxford: Oxford University Press, 1961.

HIRSCHMAN, Albert. *Exit, voice and loyalty, responses to decline in firms, organizations, and states*. Cambridge MA, USA, & London, England, 1970.

HOBBS, Thomas. *Leviathan or the matter, forme, & power of a common-wealth ecclesiasticall and civill*. London, 1651.

HONNETH, Axel. The fabric of justice: on the limits of contemporary proceduralism. *The I in We, studies in the theory of recognition*. Malden, USA, 2014 (translated by Joseph Ganal de *Das Ich im Wir*. Berlin, 2010).

\_\_\_\_\_. Philosophy as social research: David Miller's theory of justice. *The I in We, studies in the theory of recognition*. Malden, USA, 2014 (translated by Joseph Ganal de *Das Ich im Wir*. Berlin, 2010).

\_\_\_\_\_. Recognition between states: on the moral substract of international relations. *The I in We, studies in the theory of recognition*. Malden, USA, 2014 (translated by Joseph Ganal de *Das Ich im Wir*. Berlin, 2010).

INNERARITY, Daniel. *La política en tiempos de indignación*. Barcelona, 2015.

\_\_\_\_\_. *A política em tempos de indignação*. Lisboa (trad.), 2016.

\_\_\_\_\_. *La democracia en Europa*. Barcelona, 2017.

KATEB, George. *Patriotism and other mistakes*. USA, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1976 (*Reine Rechtslehre*. Wien, Verlag Frank Deuticke, 1960), trad. de João Baptista Machado.

KIRSCH, Michael. Taxing citizens in a global economy. *NYU Law Review* n. 2, 2007.

KLEINBARD, Edward. Stateless income. *Florida Tax Review* n. 9, 2011.

KREVER, Richard. Interpreting income tax laws in the common law world. In: ACHATZ, Markus Achatz; EHRKE-RABEL, Tina; HEINRICH, Johannes; LEITNER, Roman; e

TAUCHER, Otto (ed.). *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, Festschrift für Hans Georg Ruppe*. Wien, 2007.

LENAERTS, Koen. Constitutionalism and the many faces of federalism. *American Journal of Comparative Law* n. 2, 1992.

MADURO, Miguel Poiars. Contrapunctual law: Europe's constitutional pluralism in action. In: WALKER, Neil (ed.). *Sovereignty in transition*. Oxford: Hart Publishing, 1999.

\_\_\_\_\_. *A Constituição plural, constitucionalismo e União Europeia*. São João do Estoril, Cascais: Principia, 2006, capítulos I e IV.

\_\_\_\_\_. Superavit democrático europeu. *Análise Social* v. XXXVI, 2001.

\_\_\_\_\_. Passion and reason in European integration (February 10, 2010). Disponível em: SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1709950> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1709950>>.

MASON, Ruth. Citizenship taxation. *Southern California Law Review* v. 89, 2016; *Virginia Law and Economics Research Paper* n. 2015-07. Disponível em: SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=2606744>>.

MERRY, Sally Engel. Legal pluralism. *Law & Society Review* n. 5, 1988.

MILLER, David. Introduction. *Pluralism, justice, and equality*, eds. David Miller e Michael Walzer. Oxford, New York, 1995.

\_\_\_\_\_. *Principles of social justice*. Cambridge MA, 1999.

MOELLENDORF, Darrel. Cosmopolitan and compatriot duties. *The Monist* n. 4, 2011.

MOORE, Sally Falk. Law and social change: the semi-autonomous social field as an appropriate subject of study. *Law & Society Review* n. 7, 1973.

NAGEL, Thomas. The problem of global justice. *Philosophy & Public Affairs* n. 2, 2005.

PISTONE, Pasquale. Geographical boundaries of tax jurisdiction, exclusive allocation of taxing powers in tax treaties and good tax governance in relations with developing countries. *Tax, Law and Development*, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013.

POGGUE, Thomas. *Realizing Rawls*. Ithaca, NY, Cornell University Press, 1989.

RAWLS, John. *A theory of justice*, rev. ed. Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1999.

\_\_\_\_\_. *A lei dos povos*. Tradução de Luís Castro Gomes. Coimbra: Quarteto, 2000.

\_\_\_\_\_. *The laws of peoples*. Cambridge Mass., Harvard University Press, 1999.

SANDEL, Michael J. *Justice, what is the right thing to do?* New York, 2009.

SCHACHAR, Ayelet. The race for talent: highly skilled migrants and competitive immigration regimes. *NYU Law Review* n. 1, 2006.

SEN, Amartya. *Identity and violence, the illusion of destiny*. New York, London, 2006.

\_\_\_\_\_. *The idea of justice*. Cambridge Ma., 2009.

SINGER, Peter. *One world*. New Haven, conn, 2002.

STIGLITZ, Joseph E. *Globalization and its discontents*. London, 2002.

\_\_\_\_\_. *Making globalization work*. New York, London, 2006.

TIEBOUT, Charles M. A pure theory of local expenditures. *The Journal of Political Economy* n. 5, 1956.

WALDRON, Jeremy. *Law and disagreement*. Oxford: Oxford University Press, 1999.

\_\_\_\_\_. Legal pluralism and the contrast between Hart's jurisprudence & Fuller's. *The Hart-Fuller debate in the twenty-first century*, ed. by Peter Cane. Hart Publishing Oxford and Portland, Oregon, 2010.

WALZER, Michael. *Spheres of justice: a defense of pluralism and equality*. New York, 1983.

\_\_\_\_\_. Response. *Pluralism, justice, and equality*, eds. David Miller & Michael Walzer. Oxford, New York, 1995.