

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO – UAPPG
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
MESTRADO INTERINSTITUCIONAL-MINTER UNISINOS/FACID
NÍVEL: MESTRADO

CARLOS YURY ARAÚJO DE MORAIS

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS COMO CONDIÇÃO DE
POSSIBILIDADE PARA ALCANÇAR A EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA
MUNDIAL**

SÃO LEOPOLDO/TERESINA
2014

CARLOS YURY ARAÚJO DE MORAIS

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS COMO CONDIÇÃO DE
POSSIBILIDADE PARA ALCANÇAR A EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA
MUNDIAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do título de Mestre em Direito, pela
turma especial de Mestrado Interinstitucional-
Minter UNISINOS/FACID do Programa de
Pós-Graduação em Direito da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS
Área de concentração: Direito Constitucional

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon

São Leopoldo/Teresina
2014

M827d Morais, Carlos Yury Araújo de
 O dever fundamental de pagar impostos como condição de
 possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda
 mundial / Carlos Yury Araújo de Morais. -- 2014.
 156 f. ; 30cm.

 Dissertação (mestrado em Direito) -- Universidade do Vale
 do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, São
 Leopoldo, RS, 2014.
 Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon.

 1. Direito tributário. 2. Tributação internacional. 3.
 Hermenêutica jurídica. 4. Ética tributária. 5. Equidade. I. Título.
 II. Buffon, Marciano.

 CDU 341:336.2

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: "**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS COMO CONDIÇÃO DE POSSIBILIDADE PARA ALCANÇAR A EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA MUNDIAL**", elaborada pelo mestrando **Carlos Yury Araújo de Moraes**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 28 de outubro de 2014.



Prof. Dr. **Leonel Severo Rocha**

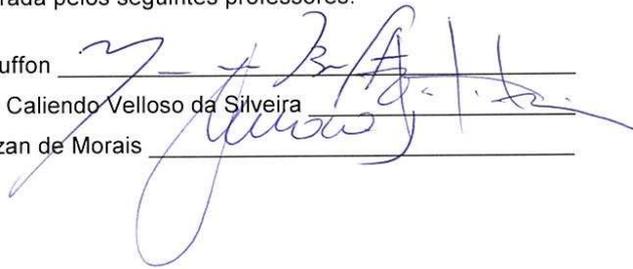
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Marciano Buffon

Membro: Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Membro: Dr. Jose Luis Bolzan de Moraes



- Aos meus eternamente amados papai Raimundo, tia Maria Helena e vovô Jesus (*in memoriam*);
- À Chaguinha, Sarah e Amanda, por tudo;
- À Helena (seja bem-vinda);
- À Lana, pelo companheirismo;
- Aos meus verdadeiros amigos: vocês sabem quem são!

RESUMO

Por meio da análise fenomenológico-hermenêutica, busca-se construir o sentido hermenêutico adequado para a concretização do dever constitucional de pagar tributos na esfera da tributação internacional. Pela conjugação dos métodos histórico, comparativo e monográfico, descrevem-se, inicialmente, os postulados que envolvem os direitos fundamentais e a tributação, enfatizando a dignidade da pessoa humana como mola mestra para a compreensão da atividade tributária do Estado. Desenvolve-se a ideia de capacidade contributiva como corolário da igualdade e da solidariedade, partindo para uma análise do direito tributário internacional, compromissada com a concretização dos valores constitucionais. Considera-se que os institutos de direito tributário internacional partem do ordenamento interno, dialogando com as construções realizadas por organismos supranacionais e com outros ordenamentos. Utilizando-se o conceito de transconstitucionalismo, constrói-se a relação de comunicação entre os diversos ordenamentos no sentido de que os problemas relacionados aos direitos fundamentais são comuns a todos e conjugam um agir comum para debelar suas violações. Esse diálogo entre ordenamentos é fundamental para sanar os problemas decorrentes do desenvolvimento de uma cadeia de produção global, a qual rompeu com os paradigmas modernos, especialmente a soberania e a territorialidade. Conclui-se que, em face deste fenômeno, os Estados passaram a perder base arrecadatória, adotando práticas que ofendem os direitos fundamentais dos contribuintes. Observa-se ainda que, na mesma medida, há irradiação também dos deveres fundamentais dos contribuintes, transconstitucionalizando o dever de pagar tributos. A partir desta irradiação, afirma-se que os paradigmas clássicos sobre soberania e territorialidade devem ser revistos para albergar o entendimento de que a concretização da Constituição ocorre com a assimilação de conceitos e construções comuns aos diversos sistemas constitucionais e supranacionais. A concretização dos direitos e dos deveres fundamentais dos contribuintes, na seara internacional, está ligada à adoção de uma linguagem comum da abertura pragmática entre os ordenamentos, a fim de que seja alcançada a equidade tributária. Nesse sentido, a construção do sentido hermenêuticamente adequado do dever fundamental de pagar impostos passa necessariamente pela interpretação em três níveis em relação ao sistema interno e albergando os conceitos postos também no nível internacional.

Palavras-chave: Tributação internacional. Hermenêutica. Dever de pagar tributos. Ética tributária. Equidade. Justo reparto.

ABSTRACT

Through the phenomenological-hermeneutic analysis, it is intended to build an adequate interpretation to the constitutional duty to pay taxes in the sphere of international taxation. By the combination of historical, comparative and monographic methods, it is firstly described the postulates regarding fundamental rights and taxation, emphasizing the dignity of the human person as the mainspring for understanding the jurisdiction to tax. The idea of ability to pay as a corollary of equality and solidarity is then developed, departing from an analysis of international tax law committed to the achievement of constitutional values. It is considered that the institutes of international tax law run of domestic law, in dialogue with the constructions made by supranational bodies and with other systems. Thus, using the concept of transconstitucionalism to build the relationship among different communicational systems, it is said that problems related to fundamental rights are a common ground to all countries and demands a common action in order to overcome their violations. This dialogue between systems is critical to address the problems arising from the development of a global production chain, which broke with modern paradigms, especially the concept of sovereignty and territoriality. It is concluded that in the face of this phenomenon, states began to lose tax collection base, adopting practices that offend the fundamental rights of taxpayers. It is also observed that there is also an irradiation of the fundamental rights of taxpayers, transconstitucionalizing the duty to pay taxes at the very same extent. From this point on, it is stated that the classic paradigms of sovereignty and territoriality should be revised to accommodate the understanding that implementation of the Constitution occurs with the assimilation of concepts and constructs common to the various constitutional and supranational systems. The realization of the rights and fundamental rights of taxpayers, the international harvest is linked to the adoption of a common language, the pragmatic gap between the systems, so that tax fairness is achieved. Thus, the construction of the adequate hermeneutic sense regarding the interpretation of the fundamental duty to pay taxes involves three levels: the first one regarding the relationship between internal law, the second one regarding the relationship between the tax law and other branches and sciences and, finally, the third one regarding the usual concept built in the international tax law.

Key words: International tax. Hermeneutic. Ability to pay taxes. Tax ethics. Equity. Fair share.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	13
2.1 Direitos Humanos e Direitos Fundamentais	14
2.1.1 As Gerações dos Direitos Fundamentais	18
2.1.2 Direitos Humanos e sua Influência sobre os Direitos Fundamentais	23
2.2 Tributação e Direitos Fundamentais	30
2.3 O Transborde dos Direitos Humanos além das Fronteiras: impactos sobre a tributação	46
3 A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	57
3.1 Fundamentos da Tributação Internacional	57
3.1.1 Formação do Direito Tributário Internacional.....	58
3.1.2 As Fontes do Direito Tributário Internacional	67
3.1.2.1 A Interação entre Ordens Jurídicas: monismo versus dualismo.....	68
3.1.2.2 O Papel da Constituição	78
3.1.3 Princípios Aplicáveis à Tributação Internacional.....	84
3.2 Relativização dos Paradigmas Tradicionais: territorialidade, renda mundial e a harmful tax competition	89
3.2.1 O Assoreamento da Base de Arrecadação: efeitos da globalização (<i>harmful tax competition</i> e <i>base erosion profit shifting</i>)	89
3.2.2 Os Conflitos de Jurisdição Decorrentes da Superação da Territorialidade	95
3.2.3 Conflitos de jurisdição e constitucionalidade da atuação extraterritorial no plano interno	101
4 A INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO	108
4.1 A Interpretação Adequada aos Direitos Fundamentais no Nível Internacional: entre a fonte e residência	110
4.2 Uma Proposta de Interpretação: como os deveres fundamentais colaboram para a construção do sentido	113
4.2.1 O Princípio do Benefício como Contexto na Formação do Tratado: concretização dos direitos e deveres fundamentais.....	117
4.2.2 Os Três Níveis de Interpretação.....	120
4.2.2.1 Primeiro Nível de Interpretação: construindo o sentido legal.....	120

<i>4.2.2.2 Segundo Nível de Interpretação: construindo o sentido fundamental</i>	124
<i>4.2.2.3 Terceiro Nível: construindo o sentido integrativo</i>	129
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	142
REFERÊNCIAS	148

1 INTRODUÇÃO

A tributação internacional foi paulatinamente desenvolvida com fundamento na soberania estatal. Esta ideia moderna lastreou-se na supremacia do Estado como uma pessoa jurídica capaz de direitos no cenário internacional, limitada pelos limites territoriais. A mesma soberania voltou-se ao interior do Estado, tendo este tomado o papel do soberano, do rei, do leviatã. A soberania sustentava todas as atividades estatais dentro e fora de suas fronteiras. A tributação internacional seguiu tais limitações, cingindo-se a elaborar um arcabouço de regras destinadas a estabelecer o exercício da soberania dos Estados soberanos em operações transnacionais.

Apesar de haver os elementos de conexão entre a pessoa jurídica e o Estado brasileiro, capazes de sustentar o exercício da competência tributária pelo Estado, o que se observa é que a fundamentação de tal competência está focada na soberania do Estado para tal. Em outras palavras, a tributação internacional da renda empresarial está calcada na soberania estatal para o exercício de tal competência: tributa-se porque há o poder para tal.

A globalização - típico fenômeno liberal pós-moderno - provocou uma crise não só nas funções exercidas pelo Estado, como também na sua própria concepção. A maior transnacionalização da atividade empresarial afetou as bases arrecadatórias dos Estados, visto que essas empresas transnacionais cada vez mais passaram a montar cadeias de produção global, especializando a produção em várias partes do globo e diminuindo os valores de contribuição devida não só mediante a remessa de lucros para o exterior, como também deixaram de oferecê-los à tributação por meio da utilização de planejamentos tributários abusivos.

A montagem da cadeia de produção só foi possível devido aos avanços tecnológicos que levaram a uma revolução telemática. Ambos possibilitaram a mudança nas operações transnacionais, tornando o movimento do capital fluido e pulverizando tais cadeias de produção. A exportação das linhas de produção, em nome da redução de custos, levou a uma manifesta diminuição da base arrecadatória dos Estados, em face da utilização de planejamentos tributários agressivos por parte dos contribuintes.

Pode-se afirmar, também, que o desenvolvimento de uma cadeia de produção global aumentou a pressão fiscal no local onde o menor volume de recursos ficou concentrado, isto é, onde a cadeia de produção gera menos valor agregado. A causa desse assoreamento da base arrecadatória pode ser atribuída a planejamentos tributários agressivos, os quais levaram à diminuição ou supressão do pagamento de tributos no local da fonte da receita.

A cadeia de produção global levou ao assoreamento da base arrecadatória. Percebeu-se um esvaziamento entre a relação tributação e soberania/territorialidade, elementos de conexão utilizados como fundamento da tributação internacional. Isso ocorreu porquanto o estudo da tributação internacional ainda utiliza conceitos referentes à teoria clássica do Estado, incorporando, com muita dificuldade, os novos conceitos observados no mundo globalizado.

A dogmática tradicional da tributação internacional está baseada na ideia de um espaço geográfico definido, na conexão de uma pessoa (física ou jurídica) a um território. Porém, em tempos de globalização, vários parâmetros foram modificados. A conexão territorial ficou mais fraca. Basta pensar que, se um dos parâmetros para a caracterização da residência fiscal é o local onde ocorrem as deliberações essenciais da empresa, estas podem ocorrer em um navio, em águas internacionais, ou mesmo, via teleconferência, com cada diretor em um país diferente, para afastar o elemento de conexão territorial.

Aproveitando-se de brechas, tanto nas regras internas quanto dos tratados para evitar a dupla tributação internacional, as empresas utilizam planejamentos tributários agressivos para escapar do pagamento de impostos. Recentemente, o jornal *The Guardian* revelou que a Apple, fabricante de computadores e de outros aparelhos, direcionava os lucros das vendas de seus produtos a uma subsidiária na Irlanda, isentando-se do pagamento dos impostos devidos. Da mesma forma agiu a Starbucks, empresa de alimentos.

A repercussão negativa, tanto no caso da Apple quanto no da Starbucks, acendeu a luz sobre a discussão do *fair share* tributário, ou seja, o quanto se deve pagar no Estado da fonte. Discute-se o comportamento ético dos contribuintes no âmbito internacional, assim como a equidade na distribuição da carga tributária internacional. Observa-se que o direito tributário internacional, inicialmente focado no estabelecimento de regras de distribuição de competência, agora encerra uma discussão material sobre o comportamento adequado do contribuinte no ambiente transnacional.

Por outro lado, o Estado competente para a tributação igualmente deve respeitar as garantias fundamentais dos contribuintes. O comportamento ético do Estado na seara internacional, por sua vez, impacta na equidade quanto à distribuição da carga fiscal, não havendo espaço para a adoção de medidas unilaterais que visam tão somente recompor a base arrecadatória.

A tributação da renda mundial de grupos transnacionais encontra limites na Constituição, por meio dos direitos fundamentais como limitadores da ação estatal. Assim, o princípio da tributação da renda mundial não justifica a recomposição, a qualquer modo, da base assoreada, mas exige do Estado um compromisso maior com a concretização da

equidade na distribuição da carga tributária internacional, na medida da capacidade contributiva do contribuinte.

Observada por este prisma, a tributação internacional passa a ter um conteúdo manifestamente ético, decorrente da projeção dos princípios constitucionais que visam proteger o contribuinte contra a atuação excessiva do Estado, mas também justificam a atuação do Estado contra os abusos perpetrados pelos contribuintes.

O conteúdo ético da tributação, inserido que é pelos direitos fundamentais, ultrapassa o território: irradia-se por todo o ordenamento interno e internacional. A concretização dos direitos fundamentais passa a ser o fio condutor de um agir com vistas a concretizar o interesse humano, a solidariedade.

Em definitivo, o que se observa é a necessidade de uma transformação do fenômeno da tributação. Ela deve ser vista como mecanismo de mudança e não como fator econômico a ser evitado. Este entendimento, irradiando-se no interior de um Estado, afeta diretamente a tributação sobre a renda internacional: primeiro, porque a tributação sobre a renda internacional é regulamentada pela legislação local, cabendo aos tratados, para evitar a dupla tributação, apenas a coordenação do exercício desta competência; segundo, porque o sistema internacional é interpretado no interior do Estado, havendo uma adequação desta interpretação primeiramente à Constituição, mas também sem olvidar a convergência entre conceitos e competências comuns a vários Estados.

A questão que se coloca, então, como problema da pesquisa é a seguinte: em um ambiente globalizado, quais as condições de possibilidade para que o dever fundamental de pagar impostos constitua o parâmetro interpretativo adequado para dar suporte à tributação da renda mundial e garantir a equidade da tributação internacional?

Parte-se da hipótese de que os direitos humanos capacitam o dever fundamental de pagar impostos como parâmetro capaz de ressignificar a tributação da renda mundial, a fim de concretizar a equidade tributária e harmonizar a interpretação da legislação tributária internacional.

O objetivo da presente pesquisa é compreender o princípio da tributação da renda mundial a partir do dever fundamental de pagar impostos, construindo o sentido hermeneuticamente adequado da aplicação desse dever fundamental, com o fito de concretizar a equidade na tributação internacional e harmonizar a interpretação da legislação tributária.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, o tema será abordado em três capítulos. No primeiro, apresenta-se o histórico dos direitos fundamentais e a influência exercida pelos direitos humanos em sua compreensão. A partir disso, demonstra-se a correlação entre

direitos fundamentais e a atividade tributária do Estado, discorrendo-se acerca do princípio da capacidade contributiva e do dever fundamental de pagar impostos como exigências típicas da influência dos direitos humanos na compreensão dos direitos fundamentais. Busca-se esclarecer que todo direito gera, necessariamente, um dever, uma razão pela qual ambos devem ser tratados ao mesmo tempo. A presente etapa encerra-se com a discussão acerca do transborde dos direitos humanos como parâmetro interpretativo ético para além das fronteiras nacionais. Para tanto, utiliza-se a ideia de transconstitucionalismo como fio condutor da relação entre as ordens nacionais e supranacionais, além de demonstrar como os direitos fundamentais dos contribuintes se comunicam nesse ambiente transnacional.

No segundo capítulo, abordam-se os fundamentos da tributação internacional, com especial ênfase aos princípios que orientam a construção da doutrina tributária internacional. Foca-se primeiramente a análise das fontes de direito tributário internacional, discorrendo-se sobre como tais fontes, internas e internacionais, dialogam em um ambiente marcado pelo pluralismo. A partir daí, apresenta-se o entendimento comum sobre os princípios aplicáveis à matéria, para, após, discorrer-se sobre a inadequação de sua interpretação ao momento atual. Demonstra-se o enfraquecimento na relação entre soberania e territorialidade, ponto de partida da doutrina tradicional sobre o tema, o que leva à necessidade de se reconstruir o conteúdo dos princípios a partir de uma convergência entre ordenamentos.

Por fim, apresenta-se, no terceiro capítulo, a construção do sentido hermeneuticamente adequado do dever fundamental de pagar impostos na tributação internacional. Inicia-se com a demonstração de que, na aplicação da lei tributária, há parâmetros éticos a serem respeitados, tanto pelo Estado quanto pelo contribuinte. Discorre-se, então, sobre quais são esses parâmetros éticos e como eles influenciam na equidade da distribuição da carga tributária no plano internacional, considerando-se a exigência de uma interpretação convergente. Observa-se que o dever fundamental de pagar impostos corresponde a uma exigência transconstitucional, destacando-se que ao intérprete não é lícito desconsiderar a construção de sentido já realizada em outros ordenamentos. Assim, conclui-se o capítulo com sugestão de determinados passos a serem obedecidos pelo intérprete, a fim de que se construa o sentido adequado do dever fundamental de pagar impostos em supostos de tributação internacional, a fim de concretizar a equidade tributária internacional.

Para alcançar tais objetivos, utiliza-se o método de abordagem fenomenológico-hermenêutico, o método histórico, comparativo e monográfico, além da técnica de pesquisa de documentação direta e pesquisa bibliográfica.

A partir da análise do significado tradicional dos princípios e institutos do direito tributário internacional, busca-se construir um sentido hermeneuticamente adequado para traduzir as novas vicissitudes desta quadra histórica. Assim, na forma das contribuições proporcionadas por Heidegger e Gadamer à hermenêutica filosófica, constrói-se um sentido adequado dos direitos fundamentais aplicado ao panorama internacional, especialmente para concretizar o conteúdo da Constituição.

Nesse ponto, utilizar-se-á o transconstitucionalismo como fio condutor para a construção do sentido dessa nova forma de pensar os princípios da tributação internacional. Acredita-se que existem direitos humanos que se comunicam entre as diversas constituições, não podendo o intérprete ignorar o dever fundamental de pagar impostos, especialmente quando se tratar de casos envolvendo operações transnacionais.

Finalmente, como reflexo do novo paradigma proposto, serão criticadas as construções hermenêuticas atuais a partir de uma análise das decisões dos tribunais superiores a respeito da matéria.

A pesquisa se insere na linha de pesquisa Hermenêutica, Constituição e Concretização de Direitos, a partir do momento em que busca investigar a tributação internacional, tendo como enfoque o transconstitucionalismo dos direitos fundamentais. Nesse sentido, discutem-se questões relacionadas a uma das mais importantes competências do Estado (a tributação) e como ela se relaciona às demandas sociais, a partir da concretização dos direitos fundamentais. Além disso, o referencial teórico a ser utilizado congrega aportes da Hermenêutica Filosófica com o fito de realizar o estudo crítico-reflexivo da Constituição e dos direitos fundamentais, tornando o projeto ainda mais adequado à linha de pesquisa.

Por fim, o projeto adapta-se à linha de pesquisa do orientador, qual seja, Tributação e Dignidade Humana, visto que busca discutir como a tributação transnacional deve ser também um instrumento de concretização dos direitos humanos.

2 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais surgiram de uma aspiração comum: os homens reunidos em sociedade deveriam ter garantias contra os abusos. Em princípio, direitos universais e comuns a todos os homens espelhavam um desejo de liberdade; a dignidade da pessoa humana passava por este marco conceitual. Todavia, a evolução social e a concepção sobre o que é humano e quais os seus direitos foram modificadas. Por conseguinte, os direitos fundamentais, influenciados pela ideia dos direitos humanos também passaram a ser ressignificados.

Partindo da compreensão clássica sobre os direitos fundamentais, vê-se que eles correspondem a direitos de proteção contra o Estado. Neste sentido, considerando a atividade tributária como atividade do Estado, esta se vê limitada pelos direitos fundamentais. A evolução quanto ao entendimento sobre o papel dos direitos fundamentais e como eles foram afetados pelo valor fundamental da dignidade da pessoa humana insere uma pauta valorativa mais densa na compreensão do fenômeno tributário.

Se os direitos fundamentais passam a servir, ao mesmo tempo, como garantia contra o Estado e também como base para justificar a ação do Estado em vistas a concretizar a dignidade humana, a atividade tributária passa a dar maior relevo à função extrafiscal do tributo como indutora de comportamentos. A atividade tributária passa a ser vista como meio para a construção de políticas públicas voltadas à concretização do mínimo existencial e como diminuição das desigualdades. Assim, ao mesmo tempo que se garantem as liberdades fundamentais patrimoniais do contribuinte, nesse novo marco os direitos fundamentais espelham a base de um dever deste mesmo contribuinte para contribuir em um sistema de solidariedade.

Finalmente, considerando a nova realidade global, os direitos fundamentais ultrapassam fronteiras. Isto ocorre em razão de os direitos fundamentais serem tópicos comuns às Constituições ocidentais, afetando a sociedade internacional, seja por meio de tratados, seja por meio de organismos supranacionais, os quais definem pautas de atuação estatal. A partir daí, os direitos humanos apresentam uma perspectiva transconstitucional. Assim sendo, no marco deste transconstitucionalismo e desta convergência dos ordenamentos, considera-se que há uma nítida influência na atividade tributária estatal em supostos que envolvem elementos de conexão internacionais.

2.1 Direitos Humanos e Direitos Fundamentais

Direitos humanos e direitos fundamentais são muitas vezes usados como sinônimos. A confusão conceitual entre ambos é facilitada pela mútua influência exercida por um sobre o outro, a fim de concretizar o ideal de igualdade entre seres humanos. Se, em um primeiro momento, os direitos fundamentais serviam como escudo ao autoritarismo do Estado, tendo uma base jusnaturalista, sucumbiram ao peso do positivismo reinante na idade moderna.

Porém, à medida que a sociedade demandou novos direitos e novas proteções, esses direitos fundamentais passaram a ser revistos, reinterpretados, ampliando seu escopo e voltando a beber da fonte dos direitos humanos, dos valores não positivados e ínsitos à natureza humana, passando a influenciar cada vez mais a construção da igualdade material.

Iniciando o percorrido por meio da análise das primeiras declarações sobre os direitos fundamentais, revela-se que todas tinham como ponto em comum a aspiração social da época: a de formar uma sociedade de iguais. Uma igualdade abstrata, do tipo vertical, ou uma igualdade concreta e horizontal, dentro do espírito comunal encartado na sociedade, porém com um toque de liberdade ante os abusos do absolutismo então vigente¹.

A jornada histórica sobre a formação dos direitos fundamentais é iniciada com a Magna Carta britânica de 1215. Esse documento histórico foi fruto de um acordo entre o rei João e os nobres ingleses, visando à manutenção dos privilégios feudais de então, conforme asseverado por Pérez Luño². Tal documento foi o que mais espelhou a ideia de direitos fundamentais na Idade Média, tendo-os positivado e pressupondo um resumo preciso das principais características dos documentos medievais até então produzidos.

A Magna Carta encontrou seu fundamento em direitos consagrados na própria sociedade, tendo um caráter jusnaturalista, pois abrangeu práticas e princípios consuetudinários. No que respeita à titularidade, reconhecia um conjunto de direitos reconhecidos a determinadas pessoas por sua pertença a determinados estamentos e com referência também a ações e objetos concretos. Por último, quanto à sua natureza jurídica, constitui a primeira positivação dos direitos fundamentais, suscetível a ser invocada pelos seus titulares ante os tribunais aos quais respeitava o julgamento de questões atinentes a tais direitos³.

¹ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA Libros, 2012. p. 62-63.

² PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 2010. p. 114.

³ *Ibid.*, p. 115.

É necessário advertir que a Magna Carta possuía um caráter contratual, oriunda que foi do pacto entre o rei João-Sem-Terra e os nobres ingleses do século XI. Sua motivação era exatamente o reconhecimento de direitos fundamentais à elite inglesa contra os abusos reais, fortalecendo os direitos e privilégios feudais contra o poder do rei. Apesar de, a princípio, ter significado uma involução do ponto de vista da consolidação do Estado, a Magna Carta significou “o fundamento de uma constituição [...] que evoca um conjunto de normas escritas que regulam o exercício do poder e garantem as liberdades públicas”⁴.

Os direitos e liberdades previstos na Magna Carta vieram a transmutar-se em direitos de nobres para direitos de todos contra o Estado. Foi a partir dela que as positivações globais de direitos fundamentais ganharam força e reconhecimento. Foi em sua fonte que as declarações modernas, tanto dos Estados Unidos, quanto da França, vieram a se inspirar para declarar os direitos fundamentais modernos.

O *Bill of Rights* (Declaração de Direitos) da Virgínia (1776) foi o primeiro documento produzido com força constitucional que encerrou direitos fundamentais no sentido moderno. No seu art. 1.º, está previsto que todos os homens são igualmente livres e independentes por natureza, possuindo certos direitos que lhes são imanes e dos quais, quando entram para o Estado de uma sociedade, não podem privar ou despojar sua descendência por via de qualquer contrato⁵. Neste contexto, o gozo da vida e da liberdade, juntamente com os meios para a aquisição de posse e propriedade e para a aspiração e a obtenção da felicidade e da segurança, consubstanciam os direitos inalienáveis do homem em sociedade.

A expressão “direitos fundamentais” remonta à França de 1770, “en el movimiento político y cultural que condujo a la Declaración de los Derechos del hombre y del Ciudadano”⁶. Decerto, a *Declaration des Droits de l’Homme et du Citoyen*, elaborada em 1789, encerrou o embrião dos direitos fundamentais modernos, tendo positivado noções de liberdade a serem garantidas contra o incipiente Estado, naquela época representado pelas estruturas absolutistas e seus já destacados privilégios.

A *Declaration des Droits de l’Homme et du Citoyen*, de 1789, pode ser designada como o marco mais importante da história dos direitos fundamentais por cobrir as reivindicações políticas da burguesia emergente como força social e como poder econômico: “o seu potencial, o seu antagonismo contra o despotismo régio e o seu entusiasmo pelo

⁴ PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 2010. p. 115.

⁵ PIÉROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38.

⁶ PÉREZ LUÑO, *op. cit.*, p. 32.

exemplo que a revolução norte-americana tinha dado prepararam o terreno para a Revolução Francesa e para o seu início, a Declaração dos Direitos do Homem”⁷.

É necessário destacar, entretanto, que a influência iluminista do século XVIII demandou a diferenciação desses direitos ínsitos ao ser humano (direitos naturais) dos direitos efetivamente positivados nas declarações de direitos (direitos fundamentais) por esta exigência de cientificidade⁸.

A noção de igualdade defendida no *Bill of Rights* norteamericano e na *Declaration* francesa se dividia em três partes: igualdade-semelhança, igualdade-independência e igualdade-cidadania. A primeira implica pensar a igualdade do ponto de vista de viver como semelhantes, uma qualidade de proximidade e de facilitar o intercâmbio entre os conviventes em sociedade⁹.

A igualdade-independência estava relacionada à ideia da autonomia do indivíduo, em que nada está submetido à vontade do outro. A concepção dessa igualdade-independência foi essencial para os movimentos que culminaram na formação do mercado consumidor, na ideia do *self-made man* norteamericano e também da abolição da escravatura¹⁰.

Finalmente, a igualdade-cidadania está conectada à participação dos membros da sociedade nas escolhas administrativo-eleitorais. A universalidade do voto é figura essencial para a inclusão dos atores sociais e também o fim dos privilégios de uma elite dominante, tanto política, quanto culturalmente. Há um inegável efeito de inclusão, a partir do momento em que se designa a fórmula “um homem, um voto”¹¹.

Observa-se que a exigência social da época decorreu de uma autêntica necessidade de corresponder liberdade à igualdade. As três noções de igualdade apontadas centravam-se no indivíduo, na sua capacidade de ser autêntico, um ser diferenciado dos demais “companheiros de coletividade”.

A necessidade de rompimento dos privilégios típicos observados nas sociedades absolutistas do século XVIII foram o mote para se buscar a defesa da liberdade individual. O clamor social pela liberdade de escolha, liberdade de eleger o destino, de dispor do que se compreendia como “seu” (fosse o corpo, fosse a propriedade), levou ao entendimento de que havia direitos fundamentais ínsitos ao ser humano¹².

⁷ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 39.

⁸ DOUZINAS, Costas. *O fim dos direitos humanos*. São Leopoldo: UNISINOS, 2009. p. 106.

⁹ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA Libros, 2012. p. 64-65.

¹⁰ *Ibid.*, p. 66.

¹¹ *Ibid.*, p. 67.

¹² PIEROTH; SCHLINK, *op. cit.*, p. 38.

Essa noção de liberdade, todavia, não era original: já na Idade Média se falava dela. Os documentos da Idade Média constataram a aparição de uma série de “cartas de franquia”, as quais tinham como denominador comum o reconhecimento de alguns direitos, tais como direito à vida, direito à integridade física, direito a não ser detido sem causa legal etc., todos direitos fundamentais presentes nas Constituições atuais e nas declarações de direito do século XVIII¹³.

Como já dito, a Magna Carta representou, na Idade Média, o início do movimento de positivação dos direitos fundamentais. Por óbvio, considerando tratar-se de um documento firmado entre rei e nobreza, possuía um caráter manifestamente contratual e não amplo, como são os direitos fundamentais hoje em dia. Porém, esse movimento de positivação dos direitos fundamentais significou um passo necessário para a constitucionalização dos direitos fundamentais, significando três importantes mutações na sua compreensão: sua fundamentação passa do direito consuetudinário ou histórico para a lei positiva; sua titularidade passa de determinados estamentos para a coletividade; sua natureza jurídica sai da órbita do mero contrato para corresponder a instrumentos fundadores do direito público¹⁴.

Embora se tenha visto esse movimento de positivação, o fato é que todos os documentos produzidos desde a Idade Média encerram a ideia de que os direitos fundamentais haviam sido inspirados em garantias mínimas que não decorriam de textos positivados, mas, sim, de aspirações morais anteriores ao texto. As declarações norte-americana e francesa, pelo seu destaque e maior proximidade, formaram a base da Declaração de Direitos Humanos, aprovada pela Organização das Nações Unidas, como vetor de um mínimo de tratamento moralmente correto a ser dispensado aos indivíduos.

Esse último documento resultou de uma amálgama dos chamados direitos fundamentais de primeira e segunda geração, compondo uma plêiade de direitos individuais-liberais e de direitos coletivos-sociais, com o intuito de orientar a construção de sociedades mais dignas em face dos horrores da então recém finalizada II Guerra Mundial¹⁵.

¹³ PÉREZ LUÑO, Antonio Henríque. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 2010, p. 114.

¹⁴ *Ibid.*, p. 117.

¹⁵ ISA, Felipe Gomez. La declaración universal de derechos humanos: algunas reflexiones en torno a su génesis y a su contenido. In: LA DECLARACIÓN universal de derechos humanos en su cincuenta aniversario. Bilbao: Universidad de Deusto, 1999. p. 15-92. O autor destacou que a Declaração não encerra nenhuma definição do que se entende por dignidade, sendo que tal ausência se deu pelo fato de os redatores terem optado por deixar de fora quaisquer elementos filosóficos inspiradores da Declaração em face da multitude de culturas, filosofias e credos, optando por realizar uma enumeração de direitos básicos. Mesmo assim, indicou que a filosofia básica do documento estaria relacionada aos direitos naturais do século XVIII, inspiradores das revoluções francesa e americana.

2.1.1 As Gerações dos Direitos Fundamentais

Clássica é a divisão dos direitos fundamentais em direitos de primeira, segunda e terceira gerações, elencando cada classificação um anseio específico de uma quadra histórica. Assim sendo, os direitos fundamentais previstos, tanto na Declaração de Direitos da Virgínia quanto na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão francesa, representam aspirações de liberdades do indivíduo, protegendo-o contra o Estado absolutista.

Essencialmente, preservaram-se situações nas quais não se mostraria lítica a intromissão do Estado nas relações privadas, submetendo-se o soberano ao império da lei: o Estado somente pode intervir nos direitos dos cidadãos mediante prévia autorização da lei, a qual, fruto do parlamento, representa a autorização do conjunto dos cidadãos, a partir dos primados da democracia representativa¹⁶.

A primeira geração dos direitos fundamentais está necessariamente relacionada às liberdades públicas, e seu histórico se relaciona ao surgimento do Estado moderno, estando baseada nas declarações de direitos norte-americanas e francesas. Elas traduziram a luta da sociedade contra as estruturas feudais, buscando uma estrutura mais adequada ao funcionamento de uma economia livre, baseada no desenvolvimento da indústria e do comércio. Daí a importância outorgada ao direito de propriedade como fundamento da segurança individual do homem burguês¹⁷.

Para garantir a propriedade e a segurança, a primeira geração dos direitos fundamentais tinha como principal característica a positividade desses direitos. A previsão em lei, em documento escrito garantia sua eficácia contra desmandos.

O Estado de Direito foi o modo de conter a força tendencialmente incontrolável do poder, a conferir expressão de confiança aos indivíduos contra o poder concentrado, despótico do Estado absolutista, o qual só reconhecia limites nas chamadas imunidades dos estamentos: os *iura et privilegia (immunitas)*. Assim, do dever de obediência servil avança-se ao direito subjetivo de expectativas de valores consagrados historicamente. Dos súditos, passa-se a cidadãos titulares de direitos reconhecidos¹⁸.

É a primeira geração de direitos fundamentais que entrega a segurança nas relações entre cidadão e Estado, limitando a atuação deste mediante a exigência do positivismo. Neste

¹⁶ SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 30.

¹⁷ PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005. p. 121.

¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 137.

sentido, o Estado de Direito surge com a finalidade de submeter o poder à lei e criar um controle jurídico do poder¹⁹.

Os direitos fundamentais previstos na Magna Carta saem da perspectiva eminentemente contratual para transformarem-se em direito geral, de todos, resguardados pela Constituição e pelas leis que dela derivam. Os direitos fundamentais de primeira geração são, portanto, direitos com caráter *negativo*, prevenindo ingerências na propriedade e na liberdade.

Os direitos fundamentais de segunda geração decorrem do imenso desequilíbrio provocado pelos direitos fundamentais de primeira geração. Observa-se que estes últimos buscaram resguardar a igualdade de condições do indivíduo na sociedade, porém nada falou sobre a igualdade de situação entre os indivíduos. A industrialização ressaltou as diferenças entre ricos e pobres, criando um abismo entre classes sociais, justificada na preguiça ou na falta de talento da classe obreira.

Na França de 1830, o fato social capital era a explosão das desigualdades engendradas pelo desenvolvimento do capitalismo. Não obstante, serão os miseráveis os que se sentarão no banco dos acusados nas filas conservadoras, já que seu mau comportamento se considerava a causa principal de sua triste condição. Desse modo, as desigualdades, inclusive as extremas, eram moralmente justificadas²⁰.

Assim, se, na primeira geração de direitos fundamentais, caberia ao Estado omitir-se em intervir na vida da sociedade, na segunda geração de direitos fundamentais exigia-se o contrário, exatamente para reequilibrar a sociedade. Os direitos fundamentais de segunda geração, portanto, revelam um conteúdo econômico e social, garantindo ao cidadão um mínimo existencial, como forma de contrabalancear os abismos provocados pelo processo de industrialização²¹.

A igualdade material substitui a liberdade como valor fundante. Os direitos fundamentais de segunda geração encontram seu fundamento na intervenção estatal voltada a assegurar um reparto equitativo das cargas e vantagens do viver em sociedade. No que tange à titularidade, os direitos fundamentais de segunda geração são direcionados ao homem situado no contexto de circunstâncias reais, concretas e comunitárias, considerando as particularidades da existência. Finalmente, no que tange à natureza jurídica, os direitos

¹⁹ SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 32.

²⁰ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA, 2012. p. 111.

²¹ SCHÄFER, *op. cit.*, p. 48.

fundamentais passam a ser liberdades de participação e prestações, assumindo um caráter positivo²². A síntese de Schäfer²³ é, neste ponto, irretocável:

Os direitos fundamentais de segunda geração são, pois, os direitos econômicos, sociais e culturais, nos quais o Estado assume indiscutível função promocional, satisfazendo ativamente as pretensões dos cidadãos, tendo por objetivo concretizar os primados da igualdade material.

Os direitos fundamentais de segunda geração, assim como os de primeira, tiveram amplo respaldo constitucional, inaugurando a era do Estado social. As constituições mexicana, de 1917, e alemã, de 1919, foram as primeiras cartas que acolheram os direitos fundamentais de segunda geração, emprestando ao Estado liberal clássico sobredita faceta social.

Este Estado social, de cunho garantidor, veio a se transformar rapidamente em um Estado do Bem-Estado social, equilibrando três características principais: (a) mudança estrutural no cumprimento das tarefas públicas; (b) associação às reformas da administração no âmbito dos serviços públicos de interesse geral; (c) proximidade da ideia de garantia com a problemática da “governance”²⁴.

Ocorre que o conceito de Estado Garantidor encerra algumas ambiguidades, sendo necessário destacar a seguinte:

[...] o ‘Estado-garantidor’ tem alma de ‘Estado social’ e corpo de empresa. Poder-se-ia colocar ao contrário esta fórmula: o Estado garantidor tem corpo de Estado social e alma de empresa. Pretende ainda garantir a socialidade, ou seja, os serviços sociais essenciais - desde a saúde, as telecomunicações, energia, transportes, água - mas confia a serviços privados ou de gestão privada a prossecução directa desses serviços. Isto explica a razão de alguma literatura não esconder a íntima relação entre a reforma dos ‘serviços sociais’ e dos cuidados de prestações existenciais (Daseinsvorsorge) e o ‘Estado-garantidor’ com as roupagens de ‘Estado regulador’. Vistas bem as coisas, o “Estado-garantidor” não pode deixar de ser um ‘Estado activador’, pois se dele pretende assumir a responsabilidade da garantia aos cidadãos (hoje ‘utentes’) dos ‘cuidados existenciais’, deve, ao mesmo tempo, apoiar activamente a economia e a saúde econômica das empresas encarregadas de

²² PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005. p. 123.

²³ SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 51-52.

²⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O Estado garantidor: claros-escuros de um conceito. In: AVELÃS NUNES, Antonio José; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). *O direito e o futuro*. O futuro do direito. Coimbra: Almedina, 2008. p. 571.

produzir os serviços e os bens indispensáveis à efetivação da socialidade. [...] ²⁵.

O Estado precisava encontrar um equilíbrio sobre a necessidade de satisfação das necessidades básicas dos cidadãos com os aspectos liberais econômicos, os quais incentivam o modo de produção empresarial. Esta realidade levou a um novo desafio: considerar que a realidade social é bastante mais complexa ao que está descrito na lei, ou mesmo, na Constituição. O processo industrial típico, por exemplo, pouco evoluiu no sentido de mensuração das suas consequências; ao mesmo tempo, o produto causador de danos à saúde do trabalhador é igualmente importante para o desenvolvimento econômico.

A sociedade pós-moderna é marcada por um problema de mensuração dos riscos. O problema da noção do Estado do Bem-Estar Social reside na capacidade de equilibrar o impacto da atividade empresarial no meio ambiente e o direito do cidadão (a ser garantido pelo Estado) a um meio ambiente equilibrado e à saúde.

Essa sociedade apresenta graves problemas advindos da era precedente. A revolução industrial causou consequências intergeracionais, levando a uma reflexão sobre o papel que o risco passou a ocupar na agenda de refundação do Estado. Na visão de Beck ²⁶, um dos principais motivos para os quais o risco passou a interessar na sociedade atual foi o “efeito bumerangue”, no sentido de que, na sociedade moderna, apenas os trabalhadores estavam expostos a riscos e, atualmente, também os “ricos e poderosos” a eles estão sujeitos.

A questão ambiental pôs em pauta novas preocupações, novos desafios e demanda novas estratégias para conciliar o jurídico, o econômico e o político, introduzindo direitos coletivos e intergeracionais no seio da discussão ²⁷. Essa constatação demanda uma visão renovada sobre os direitos fundamentais, não mais voltados à relação cidadão-Estado, mas, sim, à proteção da humanidade como um todo. Surge uma nova categoria de direitos fundamentais, difusos e comuns a uma coletividade. Assim, os direitos fundamentais passam a ser vistos em uma nova e terceira geração, correspondendo aos

[...] direitos da solidariedade humana, pois não se destinam a pessoas determinadas ou a grupos de pessoas, mas têm por destinatário toda a coletividade, em sua acepção difusa, como o direito à paz, ao meio ambiente, ao patrimônio comum da humanidade. Tal espécie de direitos, segundo

²⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O Estado garantidor: claros-escuros de um conceito. In: AVELÃS NUNES, Antonio José; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). *O direito e o futuro*. O futuro do direito. Coimbra: Almedina, 2008. p. 573.

²⁶ BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a outra modernidade*. São Paulo: Editora 34, 2011. p. 27.

²⁷ MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 76.

Pizzorusso, apresenta caráter menos unívoco, havendo interligação com aqueles direitos que integram as gerações precedentes, exigindo-se novos instrumentos jurídicos de tutela²⁸.

Na terceira geração, os direitos fundamentais já não possuem como fundamento um direito de igualdade ou liberdade, mas, sim, a fraternidade entre os indivíduos que compõem a sociedade. A sua fundamentação está relacionada à intervenção estatal complexa, ora restringindo, ora promovendo, por meio de políticas públicas específicas, comportamentos coletivos relativos à concretização de uma conduta menos agressiva aos bens coletivos.

Os direitos fundamentais, então, correspondem aos meios concretos de proteção do cidadão. Se, inicialmente, serviam para proteger os direitos básicos de liberdade frente ao aparato estatal, ampliaram seu conteúdo para encerrar a compreensão de “conjunto de valores ou fins diretivos da ação positiva dos poderes públicos”²⁹.

Toda a exposição feita anteriormente revela o traço comum dos direitos fundamentais: eles estão relacionados à existência do Estado. Os direitos fundamentais são aqueles consagrados no seio de uma Constituição, conforme a escolha democrática de uma nação. A necessidade de positivação decorre da exigência própria da segurança que o Estado institui e constitui o cimento que une os indivíduos enquanto cidadãos (membros do Estado). Não há direitos fundamentais fora do Estado: eles existem e são garantidos apenas enquanto o Estado os outorga e os garante³⁰.

Conectados que estão a princípios fundantes como liberdade, igualdade e fraternidade, os direitos fundamentais somente podem ser garantidos por uma estrutura posta à disposição do cidadão e que albergue as condições de protegê-los.

Isso não quer dizer, entretanto, que não haja total desvinculação com os direitos humanos, enquanto valores prévios, a positivação exigida pelo Estado. Isso porque os direitos fundamentais podem ser formais e materiais. Os primeiros correspondem às “posições jurídicas da pessoa humana [...] que por decisão expressa do legislador constituinte foram consagradas no catálogo dos direitos fundamentais”. Já os segundos, “são aqueles que, apesar de se encontrarem fora do catálogo, em virtude da importância de seu conteúdo, podem ser equiparados aos direitos formalmente (e materialmente) fundamentais”³¹.

Observa-se, portanto, uma comunicação entre direitos fundamentais e direitos humanos, a qual é destacada a seguir.

²⁸ SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 57-58.

²⁹ PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005. p. 21.

³⁰ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 48.

³¹ SCHÄFER, *op. cit.*, p. 64.

2.1.2 Direitos Humanos e sua Influência sobre os Direitos Fundamentais

Ao se tratar de direitos fundamentais como ínsitos à pessoa humana, estabelece-se que há direitos fundamentais não positivados, afastando a positividade como efetiva matriz para a diferenciação entre um e outro. De fato, direitos humanos e direitos fundamentais não se excluem mutuamente, pois a positivação dos direitos fundamentais não necessariamente afasta, no plano pragmático, aqueles direitos fundamentais não positivados.

Além disso, existem documentos internacionais, como as declarações internacionais e o tratados, os quais apresentam a pretensão de positivar o conteúdo dos direitos humanos. Neste caso, mediante o processo de introdução de tais direitos pelos mecanismos legais (ratificação, por exemplo), o tratado cujo conteúdo remete especificamente aos direitos humanos vigorará ao lado do rol de direitos fundamentais positivados na Constituição.

Na realidade, os direitos humanos são *anteriores* ao próprio Estado. Correspondem tais direitos a “um conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico, concretizam as exigências de dignidade, de liberdade e de igualdade humanas”³². Sua generalidade está ligada ao nível da lei natural e não ao nível da lei positiva. São os direitos humanos que determinam algumas condições para ações ou condutas em relação a atitudes ou decisões, possuindo uma dimensão prática, ampla, universal, que convoca a uma ação³³.

Um segundo traço pelo qual se distinguem direitos humanos e direitos fundamentais refere-se à abrangência e concreção: enquanto os direitos humanos são mais difusos e correspondem a uma pauta valorativa a guiar ações concretas, os direitos fundamentais são mais concentrados, sendo delimitados no tempo e no espaço pela Constituição que os encerra. Apenas estes últimos seriam cogentes e obrigariam o Estado a concretizá-los.

Percebe-se que os direitos humanos e os direitos fundamentais vivem uma indissociável inter-relação: os direitos humanos (direitos pressupostos) correspondem a valores morais, genéricos, existentes antes mesmo da formação da sociedade, abrangentes e variáveis, de acordo com a época histórica vivida, os quais pautam a formação dos direitos fundamentais. Essa compreensão de moralidade e limitações influencia a compreensão dos direitos fundamentais (direito posto em linguagem legislativa).

Voltando ao que já foi dito, os movimentos revolucionários do século XVIII beberam na fonte das liberdades exigidas pela sociedade da época. Os direitos fundamentais eram tidos como direitos do homem livre, ínsito a toda pessoa humana. Havia, ali, uma indissociável

³² PÉREZ LUÑO, Antonio Henríque. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005. p. 50.

³³ NINO, Carlo Santiago. *Ética e direitos fundamentais*. São Leopoldo: UNISINOS, 2011. p. 15.

relação entre o direito natural do homem à liberdade e a exigência de positivação desse direito. A positivação da liberdade como direito do homem a transmutou de direito natural a direito fundamental. Essa relação de mútua influência cíclica assemelha-se ao círculo hermenêutico, como descrito por Streck³⁴:

O fato de podermos dizer que algo é já pressupõe que tenhamos dele uma compreensão, ainda que incerta e mediana. E mais: só nos relacionamos com algo, agimos, direcionamos nossas vidas na medida em que temos uma compreensão do ser. Ao mesmo tempo, só podemos compreender o ser na medida em que já nos compreendemos em nossa facticidade. O acompanhamento desta rápida exposição por si só já dá conta da estrutura circular em que se movimenta o pensamento heideggeriano. Essa estrutura circular é o círculo hermenêutico, não mais ligado à interpretação de textos, mas à compreensão da facticidade e existência do Ser-aí. É preciso notar que o homem só compreende o ser na medida em que pergunta pelo ente.

A importância dos direitos humanos está manifestamente relacionada ao agir-com-o-outro. Os direitos humanos inserem, como pré-compreensão dos direitos fundamentais, pautas valorativas humanísticas, a fim de concretizar ações para a promoção da igualdade, da fraternidade³⁵.

Assim, não é demais dizer que “os direitos humanos representam a necessária e impossível reivindicação da lei à justiça”³⁶, não qualquer justiça, mas uma justiça adequada à diminuição de desigualdades, dentro do espírito revolucionário que deu causa à origem dos direitos humanos no século XVIII, desembocando na construção de uma sociedade mais fraterna.

Esse agir pragmático exigido pelos direitos humanos influencia, inclusive, na noção de igualdade que se deve perseguir. No marco atual, demanda-se a visão da igualdade em três novas vertentes: igualdade-singularidade, igualdade-reciprocidade, igualdade-comunalidade³⁷.

Esta construção leva em consideração os valores defendidos pelos direitos humanos. A noção de igualdade do século XVIII era uma igualdade de condições. Após, demandou-se uma igualdade de situações. Hoje, o cidadão, com suas particularidades, demanda um olhar pragmático que é encontrado nos direitos humanos como mandato genérico de justiça e

³⁴ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 240-241.

³⁵ PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005. p. 51. “Se desprende, consiguientemente, de ambos planteamientos teóricos la común aceptación de que los derechos fundamentales tienen su fundamento en un sistema de valores previo: el orden objetivo y universal de una axiología ontológica, en Fernández-Galiano; la filosófica humanista de signo democrático, en Peces-Barba”.

³⁶ DOUZINAS, Costas. *O fim dos direitos humanos*. São Leopoldo : UNISINOS, 2007. p. 383.

³⁷ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA, 2012. p. 317-318.

igualdade. Se se considera que a sociedade é complexa, também a igualdade deve ser considerada complexa e não linear.

A igualdade-singularidade, por exemplo, observa “que cada individuo se manifieste a través de lo que le es propio”, na medida em que se reconhecem diversos padrões de comportamentos e de pessoas, levando a uma reciprocidade de atuação e reconhecimento mútuos (eu respeito a diferença do outro na medida em que a minha é respeitada).

No que se refere à igualdade-reciprocidade, esta deve ser entendida como “la regla que crea consensos porque se basa en un principio de equilibrio en las relaciones sociales”. Ela atua dentro da noção de repartido justo, uma circulação de elementos entre indivíduos. As relações mercadológicas veem-se afetadas, a partir do momento em que se toma em conta a obrigação de um para com o outro, uma paridade de compromissos na vida social³⁸.

Ainda na mesma linha, a igualdade-comunalidade está relacionada ao espírito da cidadania como forma social, de comunidade e inter-relação entre indivíduos. O principal problema destacado por Rosanvallon³⁹ é a “desnacionalização das democracias”, um fenômeno que abala a noção de “viver-juntos” como base da comunidade.

A nova forma de encarar a igualdade é reflexo de uma alteridade perdida com os extremismos do esquema sujeito-objeto, regressando à forma de um pensar voltado a compreender o outro. Essa é a pragmática exigida pelos direitos humanos enquanto mandato geral. A igualdade posta na Constituição é a mesma fórmula linguística desde a promulgação da carta, demandando do Estado esta concretização. Porém, será a concepção natural de igualdade que vai demandar a atualização sobre o conteúdo da igualdade.

Pode-se dizer que os direitos fundamentais foram construídos ao longo dos últimos 300 anos, correspondendo às aspirações básicas dos seres humanos em busca de um tratamento digno. Essa noção comum dos direitos humanos já demonstra a indissociabilidade entre estes e os direitos fundamentais.

Reconhece-se que a diferença de cunho meramente positivista entre direitos fundamentais e direitos humanos ainda atrai setores da doutrina, os quais limitam-se a traçar esta positivação como o único caráter distintivo entre direitos humanos e fundamentais⁴⁰. O fato (notório) de que os direitos humanos permeiam os direitos fundamentais e deles não

³⁸ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA, 2012. p. 329-330.

³⁹ *Ibid*, p. 338-339.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 58-59. “Os positivismos fizeram derivar os direitos fundamentais do Estado ou, magicamente, da própria sociedade e da história. Com Jellinek e O. Bühler os direitos públicos subjetivos passaram a ser projeção dos direitos objetivos. Até hoje, os positivistas insistem nesse ponto de vista.”

podem ser diferenciados é tratado com indiferença, fruto de um reducionismo indevido, ainda mais quando se considera que o processo de positivação é manifestamente falho em virtude das limitações linguísticas humanas⁴¹.

Observa-se que o direito positivo corresponde ao direito posto, enquanto o conjunto de princípios não escritos em linguagem positiva refere-se ao direito pressuposto. Ambos, sem sombra de dúvida, se influenciam mutuamente, conforme descrito por Grau⁴²:

O discernimento da existência material de um direito pressuposto próprio a cada sociedade – direito pressuposto que funciona como uma das linguagens sociais (direito pressuposto = relação jurídica involucrada nas relações sociais) – abre vista à compreensão mais ampla do fenômeno jurídico. O povo - isso me parece irrefutável - tem plena consciência da dimensão jurídica das relações sociais como uma de suas dimensões. Concedida licença para o uso de analogia extremamente lassa, poderíamos traçar paralelo entre língua e direito, o direito posto correspondendo à língua oficial, o(s) direito(s) pressuposto(s), aos dialetos praticados pela sociedade. Não será demasiado repetirmos – e isso justifica minha longa exposição – que é no direito pressuposto que se encontra a sede dos princípios, princípios de cada direito e não princípios gerais do direito. Relembro que o direito pressuposto constitui fundamentalmente princípios, embora nada obste a que nele vicejem regras (normas jurídicas cujo grau de generalidade é mais estreito do que o grau de generalidade dos princípios).

⁴¹ A linguagem natural é a forma de percepção do mundo. Porém, a linguagem natural é limitada exatamente porque a compreensão humana da realidade é limitada. Ao depender da linguagem natural, a linguagem jurídica positiva encerra os mesmos defeitos da linguagem natural demonstrados por GÓMEZ, Astrid; BRUERA, Olga Maria. *Análisis del lenguaje jurídico*. Buenos Aires: Editorial de Belgrano, 1993. p. 80-86. “Los enunciados normativos constitutivos del orden jurídico están fundamentalmente expresados en términos provenientes o pertenecientes al lenguaje natural, un vez que el Derecho es una técnica de regulación de la conducta humana y para que el o los sujetos normativos puedan ajustar su comportamiento a la conducta constitutiva del deber jurídico (pues deben poder aprehender el significado cognoscitivo de las formulaciones lingüísticas a través de las cuales son expresadas las normas jurídicas). Algunas de las situaciones de hecho que presenta la realidad empírica son claramente incluíbles en una zona de total luminosidad del concepto jurídico que el intérprete tenga que aplicar; otras situaciones serán también sin duda claramente ubicables en la zona de total oscuridad del rótulo en cuestión y por lo tanto el intérprete las excluirá del campo de aplicación del concepto jurídico referido; pero es preciso reconocer que entre unas y otras existen zonas de transición con respecto a las cuales la aplicación o exclusión del concepto jurídico se verificará conforme a criterios extralingüísticos dada la influencia de las pautas lingüísticas ante el caso ubicado en la zona de penumbra (o vaguedad). Así, se concluye que el lenguaje jurídico, por lo más especializado y dotado de conceptos propios, soporta los mismos defectos del lenguaje natural. Los defectos mencionados son la ambigüedad, que ocurre cuando una palabra nombra a más de una clase de objeto, y la vaguedad, que corresponde a un defecto de imprecisión de los límites del campo de aplicación de la palabra, problema que se presenta especialmente con aquellas palabras que nombran *continuos*, por ejemplo “alto”, “bajo”, “día” etc. La mayor complejidad lingüística que plantea la ambigüedad es cuando los diversos significados de una misma palabra aparecen relacionados y, en estos casos, es el contexto que no permite desentrañar a cuál de los diferentes significados relacionados de la palabra se refiere la expresión. La ambigüedad es eliminada a través del análisis del contexto, de la situación fáctica y de la previa estipulación del significado del término. En el caso de la vaguedad, el principal problema está relacionado a una imprecisión acerca de cuál es el conjunto de características definitorias de una palabra; una última forma es respecto a la utilización de palabras que no sabemos con exactitud cuáles son sus características definitorias.”

⁴² GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 83.

Há direitos os quais, ainda que previstos legalmente, não se identificam com a lei positiva. Na realidade, são eles criados (ou percebidos) como resultado de reconhecimento de direitos que ultrapassam as barreiras do sistema legal. Em outros termos, o respeito que se deve a esses direitos pode ser demandado mesmo em caso de sistemas legais que não os reconhecem⁴³.

E é nesse plano da existência, prévio ao próprio direito positivo, que se encaixam as noções de dignidade, igualdade e fraternidade, tudo aquilo que confere ao(s) direito(s) a característica de “humano”. É esta noção prévia que convoca à ação desde um ponto de vista pragmático⁴⁴. A positivação desses direitos humanos pré-existentes à sociedade é necessária para que sejam reconhecidas pelos ordenamentos em nível nacional e internacional⁴⁵.

Daí se advertir que os direitos fundamentais, que partilham o tronco comum dos direitos humanos, devem ser voltados a este agir concreto para a construção de uma sociedade menos desigual. Em assim sendo, não correspondem mais a meras liberdades públicas ou meros direitos sociais: os direitos fundamentais, como extensão dos direitos humanos, agregam um significado mais amplo, compreendendo “los nuevos derechos de caracter económico, social y cultural”⁴⁶.

Deve-se abandonar a equiparação simplista dos direitos humanos às liberdades civis e políticas, posto tratar-se de um produto do Iluminismo europeu e da secularização do pensamento de uma sociedade de 150 anos atrás. Isto evidencia uma fraqueza deste conceito atualmente, muito embora se reconheça que ele foi importante para a evolução da humanidade⁴⁷.

O grande desafio agora é desenvolver uma visão dos direitos fundamentais, ligada aos direitos humanos por meio do princípio fundante da dignidade humana, forjada como uma grande carta de valores e princípios, direitos e responsabilidades, papéis e relações aceitáveis aos seres humanos em todo lugar. Os direitos humanos, portanto a dignidade humana, correspondem à orientação fundamental que passa a ocupar o estudo do Direito, sendo

⁴³ NINO, Carlo Santiago. *Ética e direitos fundamentais*. São Leopoldo: UNISINOS, 2011.

⁴⁴ STRECK, Lenio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 226. “A viragem ontológico-linguística é o raiar da nova possibilidade de constituição de sentido. Trata-se da superação do elemento apofântico, com a introdução desse elemento prático que são as estruturas prévias que condicionam e precedem o conhecimento.”

⁴⁵ PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 2010. p. 50.

⁴⁶ PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005. p. 51.

⁴⁷ MUZAFFAR, Chandra. From human rights to human dignity. In: VAN NESS, Peter. *Debating human rights: critical essays from the United States and Ásia*. London: Routledge, 1999.

necessário construir um amplo diálogo, seja entre religiões, entre culturas milenares asiáticas e as culturas ocidentais, a fim de focar em problemas contemporâneos concretos⁴⁸.

Nesse novo paradigma, os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira gerações são incidíveis. Não podem ser interpretados isoladamente, mas em conjunto e dentro de um sistema constitucional integrado, cujo objetivo final é “a proteção da dignidade da pessoa humana”⁴⁹. Por isso, ao se falar em direitos fundamentais, sua prática (aplicação) estará sempre ligada à maximização dos valores constitucionais⁵⁰.

Chegados a este ponto, frisa-se que a Constituição “aparece concebida simultaneamente como sistema de garantias e como sistema de valores: deixou de ser um manifesto político para converter-se em uma verdadeira e precisa norma jurídica”⁵¹. O caráter central da Constituição

[...] supõe uma transformação substancial na configuração do ordenamento e da própria Ciência do Direito, pois a incorporação deste núcleo substantivo de valores ao plano constitucional tem a virtude de estabelecer critérios efetivos de validação e legitimidade das normas jurídicas que vão muito mais além das exigências estritamente formais que havia formulado a dogmática positivista⁵².

Isso se dá porque a Constituição passa de mera carta organizacional do Estado (sentido formal) para se tornar a expressão própria do pacto social e encerrar as pretensões sociais de um grupo consolidado. Seu papel é reunir e justificar os diversos fatores e seres que influenciam na construção de um espaço e de um ser-estar digno no mundo⁵³.

Os direitos fundamentais, encartados que estão na Constituição, são a base dessa orientação geral contida na Constituição substancial. São eles, ao mesmo tempo, regras e princípios relativos à proteção do homem na relação com o Estado, na relação do homem com outros homens e na relação do homem com as demais instituições: apresentam-se, ao mesmo

⁴⁸ MUZAFFAR, Chandra. From human rights to human dignity. In: VAN NESS, Peter. *Debating human rights: critical essays from the United States and Ásia*. London: Routledge, 1999.

⁴⁹ SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 85.

⁵⁰ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 69. “Com Böckenförde, podemos distinguir nas modernas teorias dos direitos fundamentais, uma teoria sistemática de valores, uma teoria institucional, uma teoria democrático-funcional e uma teoria de Estado social, consoante os direitos fundamentais, por causa da criação e da salvaguarda das condições de liberdade, são entendidos como pressuposto de valores orientadores da conformação, da interpretação e da aplicação jurídicas como exigências às instituições quanto à tua utilidade para o funcionamento da democracia ou quanto ao seu papel na realização da justice social”.

⁵¹ JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 48.

⁵² *Ibid.*, p. 50.

⁵³ MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 92.

tempo, como deveres de proteção contra o Estado e como garantias postas à proteção do cidadão⁵⁴.

Assim, os direitos fundamentais devem ser aplicados, sempre, com o objetivo de conferir a maior eficácia possível à dignidade da pessoa humana, já que esta é seu valor fundante, como meio para a construção de uma sociedade justa e solidária, menos desigual e potencializar o desenvolvimento nacional.

Esta teoria institucional dos direitos fundamentais leva ao reconhecimento destes direitos como de eficácia *erga omnes*, vigendo inclusive nas relações entre particulares. Nesse sentido, os direitos fundamentais possuem uma eficácia vertical (relação Estado-cidadão) e também horizontal, prevista nas relações entre particulares. Esta eficácia horizontal tem o propósito de manter “la plena vigencia de los valores incorporados en los derechos fundamentales en todas las esferas del ordenamiento jurídico”⁵⁵.

Em suma e à guisa de conclusão parcial, os direitos fundamentais demandam sua interpretação de acordo com a dignidade da pessoa humana enquanto valor fundante. A Constituição, no seio do Estado Democrático de Direito, exige o compromisso de resgate dos valores materiais de igualdade e justiça social, concretizados mediante a garantia dos direitos humanos e fundamentais.

O direito pressuposto se concretiza por intermédio dos valores constitucionalizados, sendo reinseridos no sistema jurídico como manifestações de justiça e dignidade, com o compromisso de modificar a realidade social e diminuir desigualdades, prevenindo abusos e garantindo a ponte entre o social e o privado, entre o liberal e o social, tendo a figura do homem como centro das discussões.

Considerando que cabe ao Estado a concretização dos direitos fundamentais, deve ele ter meios para concretizar tal atividade, a qual também é limitada pelos direitos fundamentais. Assim, reputa-se essencial vislumbrar o impacto dos direitos fundamentais na atividade financeiro-tributária do Estado.

⁵⁴ FERRAJOLI, Luigi. STRECK, Lenio; TRINDADE, André Karam (Org.). *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 68. “O que deve ficar claro é que a legitimidade de uma decisão será auferida no momento em que se demonstra que a regra por ela concretizada é instituída por um princípio. Desse modo, tem-se o seguinte: não há regra sem um princípio instituidor. Sem um princípio instituinte, a regra não pode ser aplicada, posto que não será portadora do caráter de legitimidade democrática”.

⁵⁵ PÉREZ LUÑO, Antonio Henríque. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 2010. p. 319.

2.2 Tributação e Direitos Fundamentais

Se ao Estado cabe a concretização dos direitos fundamentais, na esteira dos valores preconizados pelos direitos humanos, ele deve ter meios para exercer tal função. A partir da instituição do Estado de Direito, o financiamento da atividade pública passou a ser realizado via cobrança de tributos. A liberdade patrimonial e individual demandou a positivação do direito, e os tributos passaram a ser instituídos, por lei, previamente à sua cobrança. Isto demonstra, desde já, que os direitos fundamentais mantêm uma intrínseca relação com a atividade tributária estatal.

O tributo sempre foi visto como uma entrada pública, o meio de prover recursos ao Estado, para que este cumpra suas finalidades. Segundo Micheli⁵⁶, para a consecução dos fins que a lei fixou, o Estado, as regiões, os entes públicos menores territorialmente (comunidades, províncias, regiões), necessitam poder dispor de meios financeiros, de dinheiro mediante o qual pagarão o custo de suas atividades institucionais, convenientes a concretizar a finalidade que o ente público se propõe alcançar, em cumprimento à lei.

A ideologia liberal-conservadora reinante durante o século XIX e início do século XX propôs o entendimento do mundo de acordo com a máxima liberdade, colocando a desigualdade natural como a regra social⁵⁷. Durante todo esse período, o desenvolvimento do direito tributário estava ligado ao exercício de uma atividade estatal, limitada pelos direitos fundamentais de primeira geração, ou seja, pelas liberdades públicas⁵⁸.

O início da Idade Média marcou uma virada na forma de compreender a relação social e a tributação: o regime feudal (ainda não se podia falar em Estado), com suas cores cristãs e inadmitindo a escravidão, passou a ver na tributação uma obrigação - de cunho privado - do senhor feudal sobre seu servo. Nas palavras de Schoueri⁵⁹:

Do século IX ao século XIII, na maior parte da Europa, os impostos apenas eram cobrados pelos senhores das próprias terras. O fato do Estado, o de dever e de pagar o imposto ao Estado, foi substituído pelo fato do senhor e pelo de dever e pagar o imposto ao senhor. O rei, a igreja e o senhorio

⁵⁶ MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Roma: UTET, 1981. p. 3.

⁵⁷ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA Libros, 2012. p. 115.

⁵⁸ MUZAFFAR, Chandra. From human rights to human dignity. In: VAN NESS, Peter. *Debating human rights: critical essays from the United States and Ásia*. London: Routledge, 1999. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 68. “Para a teoria do Estado do século XIX e do início do século XX, era corrente a ideia de que o particular, o cidadão com posses e com cultura, era, como membro da sociedade civil, autossuficiente e autônomo. A sua liberdade era *liberdade em face do Estado*; a sociedade podia por si só cuidar dos seus próprios interesses econômicos e culturais e precisava do Estado apenas para a defesa contra perigos externos e internos: nas suas funções de exército, de polícia e de justiça”.

⁵⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 20.

auferiam suas receitas por conta do exercício da propriedade. Era o Estado Patrimonial. Este modelo de Estado Patrimonial é aquele no qual o Estado, valendo-se de seus próprios meios, obtém o de que necessita para sua subsistência. Ou seja: o Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome.

Não foi por acaso tal mudança de horizonte. A Idade Média foi marcada por um giro na compreensão do Direito, substituindo-se a ideia de “castigo ao corpo” por “castigo ao patrimônio” em face das estreitas relações entre o regime feudal e a igreja. Na Alta Idade Média, imperavam os ensinamentos clericais, daí advindo sistemas de regras de conduta, princípios reitores do comportamento e leis morais próprias da religiosidade típica da época, as quais vedavam os castigos ao homem⁶⁰.

Esta vertente pró-humana se fez sentir na justificação do regime feudal feita por Tomás de Aquino, principal nome da construção humanista da época: embora o Estado derivasse do pecado original, ele se justificava como a força necessária à punição dos pecados do homem⁶¹. Logo, se o Estado existia em função do próprio homem, ser-lhe-ia lícito impor penalidades apenas sobre o patrimônio, ainda mais quando se considerava a usura um pecado. Nessa época, tomou corpo uma ideia de “Estado patrimonial”: as receitas auferidas destinavam-se à propriedade e às necessidades do príncipe, estando ligadas ao uso da propriedade dos estamentos mais que à cobrança de tributos⁶².

Mais uma vez, destaca-se a importância da Magna Carta inglesa como demandando a proteção do patrimônio da nobreza ante os abusos praticados pelos nobres ingleses. A introdução de direitos fundamentais dos senhores feudais ante o rei criou um ambiente no qual a atividade arrecadatória deveria respeitar acordos e quantificações prévios ao exercício de tal atividade: nenhum imposto poderia ser exigido se não previamente aprovado pelo “common counsel” do reino⁶³.

O embrião do princípio da legalidade surgiu, na Magna Carta, quando esta passou a exigir do rei um prévio consentimento dos representantes da nação para instituir ou exigir quaisquer prestações financeiras. O direito fundamental ao patrimônio dos nobres demandava essa previsibilidade.

A exigência da legalidade, primeiro direito fundamental do cidadão, foi mantida tanto na tradição inglesa posterior, bem como na Declaração de Direitos da Virgínia e na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão francesa. O reconhecimento dessa legalidade

⁶⁰ VILLEY, Michel. *O direito e os direitos humanos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 110.

⁶¹ DOUZINAS, Costas. *O fim dos direitos humanos*. São Leopoldo : UNISINOS, 2007. p. 72.

⁶² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 165.

⁶³ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 24.

prévia à instituição do tributo tornou o princípio da legalidade um direito fundamental devidamente constitucionalizado. A proteção ao patrimônio era a tônica da relação estado-cidadão, concretizando-se nas exigências típicas do princípio da legalidade, conforme Giannini⁶⁴:

No ofrece duda que el objeto del impuesto no es tanto la relación jurídico-privada, considerada en sí misma, como la relación económica que constituye su contenido; el impuesto, en efecto, no grava la transmisión de un bien de una persona a otra por la exclusiva razón de que haya dado vida a una relación jurídica válida, sino tan sólo porque en esa relación queda plasmado un cambio de riqueza considerado como indicio de capacidad contributiva. Esto, sin embargo, no excluye que la ley tributaria considere estas relaciones económicas, que son el objeto del impuesto, según la configuración que hayan asumido en el Derecho privado, de donde se desprende que es necesario referirse en principio a las normas de este Derecho para la determinación y la cualificación del objeto impositivo.

Uma lei, prévia ao surgimento da obrigação, que traz em seu bojo a descrição de um fato tido como tributável, traduz a necessária previsibilidade do sistema, ou, em outras palavras, a segurança pleiteada pelos movimentos revolucionários do final do século XVIII⁶⁵. Lembre-se que a igualdade, aqui, era de cunho vertical e abstrata, imposta por lei e baseada em uma desigualdade natural.

A tributação baseada na estrita legalidade previne arbitrariedade, dá previsibilidade à atuação estatal e limita corretamente o proibido, o permitido e o obrigatório dentro de um marco onde a mão do Estado somente interviria para manter a ordem⁶⁶. A relação jurídico-tributária deveria ser marcada pela determinação, com a maior precisão possível, do “presupuesto material de los impuestos en particular, en todos sus elementos positivos, e, incluso, a veces, en sus elementos negativos”⁶⁷. As limitações ao poder de tributar, neste

⁶⁴ GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 145.

⁶⁵ CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 39.

⁶⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 25. “Segundo tais teorias, em regime de plena liberdade de concorrência, *le monde va le lui - même*, i. e., qualquer intervenção estatal cria distúrbios numa distribuição de renda inicialmente justa e correta; daí porque se busca a neutralidade. Ao Estado, era reservado o papel de mero vigilante de um curso econômico que se autorregulava por “leis naturais”. Intervenções estatais ou uma estruturação planificada da economia eram incompatíveis com tal sistema, em que preponderavam as responsabilidades individuais.”

⁶⁷ GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 142.

marco, espelhavam os direitos fundamentais de primeira geração típicos do constitucionalismo moderno. Nas palavras de Folloni⁶⁸:

Trata-se, sobretudo, de um direito tributário de proteção do contribuinte contra excessos do estado que permanece, sempre, como uma potencialidade ameaçadora. Essa noção fica consagrada na ideia de limitações constitucionais ao poder de tributar: a constituição, em matéria tributária, tem, sobretudo, a função de limitar o poder estatal, impedindo que a tributação seja excessiva. E, em substituição ao ‘poder’ de tributar e à ‘submissão à tributação’, passa-se a conceber a ‘competência tributária’ e a ‘obrigação tributária’. Trata-se de avanço dos mais relevantes, que insere o direito tributário em um nível superior de cidadania – ainda que, no Brasil, de difícil realização prática, para além da mera previsão abstrata do texto constitucional.

Sob o pálio do constitucionalismo típico do Estado de direito, a doutrina avançou em vieses formalistas, fechados na perfeição metodológica. A relação jurídico-tributária foi reduzida ao estudo do fato jurídico, da regra jurídica, negligenciando o aspecto próprio de relação de exercício de poder político⁶⁹.

Percebe-se tal influxo na idealização formalizada por Giannini⁷⁰, em 1957, quanto ao papel da lei na formação da relação jurídico-tributária. Para o autor italiano, um dos primeiros a sistematizar a matéria tributária é a lei, ou mais precisamente, a situação de fato que, ocorrendo segundo o ordenamento tributário, faz nascer a dívida impositiva.

Sunstein e Holmes⁷¹ afirmam que o papel do governo corresponde à manutenção do controle da propriedade, garantindo a segurança jurídica e a punição de quaisquer atentados à propriedade. Logo, o montante necessário à proteção da propriedade, à garantia de segurança das transações para aquisição da propriedade depende, de uma maneira rudimentar, da habilidade do governo em extrair recursos dos cidadãos e aplicá-los aos propósitos públicos. Por conseguinte, o sistema liberal de garantia da propriedade deve tributar os cidadãos. Daí se afirmar que “o tributo é o preço da liberdade”, servindo como instrumento para distanciar o homem do Estado, a fim de que desenvolva plenamente suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã⁷².

⁶⁸ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 16.

⁶⁹ *Ibid*, p. 19.

⁷⁰ GIANNINI, Achile Donato. *Instituciones de derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 70.

⁷¹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: WW Norton & Company, 1999. Ebook, posição 114, parágrafo 11.35.

⁷² TÔRRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia, p. 4.

O Estado Patrimonial acima descrito foi sendo substituído gradualmente pelo Estado Policial, porém mantendo basicamente as características do modelo antecedente (Estado gera a riqueza que consome). Há uma diferença entretanto: o Estado Policial passa a ser uma autoridade que se vale de todos os meios a seu dispor para dirigir a economia⁷³. O modelo do Estado Policial, por sua vez, foi sucedido pelo modelo do Estado Fiscal (*Steuerstaat*), cuja característica marcante é o financiamento da atividade estatal por meio dos tributos. Nele, o particular é a fonte de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela ao Estado⁷⁴.

Se o pleno exercício da liberdade (garantidos pelos direitos fundamentais de primeira geração) somente poderia ser alcançado pelo afastamento do Estado, o tributo traduz este limite entre o público e o privado, desde que conformado à legalidade. Há uma bipolaridade entre tributo e liberdade, pois “a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços de legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo”⁷⁵.

O Estado de Direito, entretanto, foi ofuscado pelo seu próprio fundamento: o respeito cego à lei em nome de uma garantia da liberdade e propriedade individuais. A legalidade tornou-se a fonte de legitimidade dos atos do Estado, impondo ao exercício do poder o limite da conformidade à lei⁷⁶.

Célebre é o embate doutrinário entre Giannini e Griziotti⁷⁷, segundo o qual aquele defende a lei (formal) como fonte da relação tributária, enquanto este defende a relação como decorrente de “la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que le reporta su pertinencia al grupo social y de las que constituye un indicio su capacidad contributiva”.

Vê-se, entretanto, que Griziotti⁷⁸, já na década de 1950 adotava o ponto de vista dos direitos fundamentais de segunda geração nas discussões sobre a relação tributária com foco na solidariedade. Isso ocorre em razão de a República não corresponder somente ao nome de uma instituição política: ela é “o instrumento do progresso moral e social, a forma continuada de reduzir a desigualdade das situações e aumentar a solidariedade entre os homens”.

O aprofundamento de desigualdades e as crises cíclicas do modelo liberal-clássico demandaram uma revisão dos fundamentos do Estado. Keynes foi o primeiro a identificar que, para sobreviver, o Estado deveria auxiliar a economia, com o fito de garantir seu

⁷³ SCHOUEIRI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 2011. p. 20.

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ TÓRRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia, p. 6.

⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 139.

⁷⁷ *Ibid.*, p. 71.

⁷⁸ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA Libros, 2012. p. 231.

permanente desenvolvimento. A visão liberal foi duramente criticada e, com o tempo, amenizada pelos movimentos operários da segunda década do século XX:

Com a ascensão da classe operária, a questão social ocupa um papel cada vez maior na agenda política. A radicalização dos movimentos sociais na Europa e na América Latina gera uma forte crise do constitucionalismo liberal, agora compreendido como sinônimo do regime capitalista e não garantidos de liberdades e processos democráticos. Grande parte do movimento operário luta pela ruptura das bases institucionais da sociedade capitalista e sua substituição por uma ditadura do proletariado ou por formas de democracia radical, reivindicando o poder constituinte popular além e contra as limitações do constitucionalismo liberal⁷⁹.

Desde então é que os direitos sociais e, por conseguinte, um modelo de Estado Social (e de Bem-Estar social), foi pensado. Seu objetivo era amainar as consequências tidas como perversas segundo o pensamento liberal. O fundamento do Estado de Bem-Estar social ou Estado Providência repousava sobre a necessidade de concretizar direitos mínimos dos cidadãos, muito além da propriedade e da vida: tinha, como objetivo, a implementação de ações positivas para concretizar o mínimo de renda, de alimentação, de saúde, habitação e educação⁸⁰.

O Estado social de direito, ao contrário do Estado de Direito, bebe da fonte dos direitos fundamentais de segunda geração ou direitos sociais. Essa inspiração leva a uma nova perspectiva sobre a discussão da atividade tributária, pois foi reconhecido o direito a um mínimo existencial. Aqui, o exercício da atividade tributária tonifica a redistribuição das riquezas ao contrário do que se apregoava em relação ao Estado liberal, onde todos nasciam já com débitos junto à sociedade inteira, cabendo, portanto, retribuir com trabalho e também o pagamento de impostos progressivos⁸¹.

O Estado do bem-estar social veio a consolidar uma visão nova e diferenciada da liberal clássica quanto aos direitos fundamentais. Ele supôs o ponto de partida de uma nova era, um desafio à “solene ideia da soberania absoluta dos Estados” e a “consagração da igualdade jurídica de todos os membros da comunidade internacional”⁸².

⁷⁹ VIEIRA, Oscar Vilhena; DIMOULIS, Dimitri. Constituição e desenvolvimento. In: LIMA, Maria Lúcia L. M Pádua. *Agenda contemporânea: direito e economia: trinta anos de Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2012. t. 1, p. 390.

⁸⁰ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 26.

⁸¹ *Ibid.*, p. 229-230.

⁸² MALDESTAM, 1931, *apud* GÓMEZ ISA, Felipe. La declaración universal de derechos humanos: algunas reflexiones en torno a su génesis y a su contenido. In: LA DECLARACIÓN universal de derechos humanos en su cincuenta aniversario. Bilbao: Universidad de Deusto, 1999. p. 21.

Abandonou-se a ideia de tributo como mera entrada, afastou-se a *benefit doctrine* (impostos como geradores de benefícios) e adotou-se a teoria da redistribuição⁸³. A tributação passou a ser vista como uma atividade estatal, cujo objetivo geral era a distribuição da carga estatal, por igual, entre os cidadãos, com o fim de reduzir desigualdades. Nas palavras de Scalinci⁸⁴:

Nem todas as Constituições fundam o dever de participar da despesa pública e a jurisdicionalidade dos tributos sobre uma escolha de valores em ordem à realização de objetivos de justiça social e igualdade substancial como o nosso ordenamento faz, outorgando, contextualmente, ao mais alto nível da hierarquia das fontes, onde são reafirmadas liberdades, direitos e deveres do indivíduo, junto ao objetivo de assegurar a qualquer um os meios propedêuticos à efetividade e ao dever público de remover o obstáculo de ordem econômico e social que, de fato, impedem o pleno desenvolvimento da pessoa e a efetiva participação de todos na organização política, econômica e social.

Tipke e Lang⁸⁵ também afirmam que “no Estado de Direito material somente se justificam tributos se eles são formados *justificadamente* no sentido da *ordem valorativa constitucional*”. Essa justificação valorativa dos tributos passaria, primeiramente, pela investigação da ordem dos princípios da jusestatalidade material para, em seguida, eleger os sujeitos tributários, a obrigação e o valor de acordo com os princípios de jusestatalidade retromencionados⁸⁶.

A atividade tributária, imbuída dos cânones típicos dos direitos de segunda geração, passou a considerar a atividade arrecadatória como finalidade primária e a atividade extrafiscal como atividade secundária. Percebeu-se que a atividade tributária poderia ser transformadora da realidade, o meio autêntico de redistribuição da riqueza gerada pela sociedade para a satisfação do bem comum.

Já no marco do Estado Democrático de Direito, o sistema tributário sustentado na solidariedade deve conciliar aspirações de fundo individual (liberal) e coletivo (social), cabendo ao Estado “criar e assegurar as condições de liberdade”⁸⁷. Ao Estado só cabe criar as condições de liberdade se tiver meios para garantir um ambiente em que a atividade econômica livre gere frutos, e só caberá assegurar esse ambiente se ele intervier na sociedade para diminuir desigualdades.

⁸³ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 231.

⁸⁴ SCALINCI, Constantino. *Il tributo senza soggetto*. Padova: CEDAM, 2011. p. 3.

⁸⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 186.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 187.

⁸⁷ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 68.

Isto quer dizer que as aspirações de liberdade individuais somente podem se concretizar se o Estado limitar tais liberdades, ao mesmo tempo que é também por elas afetado, com a finalidade de promover amplo acesso à propriedade e à felicidade do cidadão:

Uma nota fundamental do constitucionalismo do pós-guerra é a existência de objetivos materiais, cuja busca pela realização é obrigação constitucional de todos. Essa obrigatoriedade de comunhão de esforços para a busca de uma situação, tida constitucionalmente como melhor que a atual e ela preferível, atinge a todos os cidadãos, que adquirem novos deveres de cidadania. Esses deveres conformam aquele ‘projeto de progresso’ juridicizado pela constituição, e se formam determinantes jurídico das condutas dos cidadãos, indiscriminadamente⁸⁸.

A sociedade democrática atual, sustentada sobre o pilar da diminuição das desigualdades, mas com respeito à pluralidade social e cultural (um respeito às singularidades), rompe com os esquemas formalistas. Essa solidariedade da ordem socioeconômica e da cidadania na ordem política tende a corresponder-se. Neste caso, a solidariedade é o direito ao mínimo existencial (um corolário do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana) garantido pelo Estado. Nas palavras de Torres⁸⁹:

Se a emergência dos direitos sociais modificou a equação liberdade/igualdade e deu novo colorido à temática da justiça social, nem por isso transferiu a lógica e as garantias dos direitos da liberdade para os sociais, nem metamorfoseou os direitos sociais em autênticos direitos fundamentais. Tendo em vista, porém, que a problemática dos direitos humanos e dos sociais está hoje no centro da discussão sobre a cidadania, vamos encontrar diversas possibilidades de relacionamento entre essas classes de direitos, a depender de posições ideológicas ou de visões do mundo.

Não há dúvidas de que o significado histórico a ele atribuído é o de meio pelo qual o Estado obtém recursos para fomentar suas atividades. Embora já fosse conhecida desde a formulação originária da doutrina tributária, nesta quadra histórica, de um constitucionalismo engajado com a mudança social, é a função extrafiscal que sobressairá. Ela está ligada ao papel que o tributo desempenha para a mudança da sociedade, ela que conforma o tributo como agente indutor de condutas e regulador de comportamentos, pois

[...] toda a tributação deve estar orientada para a promoção daquele estado de coisas cuja promoção é determinada constitucionalmente, aí incluída a saúde,

⁸⁸ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 21.

⁸⁹ TÓRRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia, p. 158.

enquanto mínimo existencial integrante daquele projeto constitucional de progresso e juridicamente vinculante. O estudo que se restringe ao fato gerador e à obrigação tributária não tem condições de contribuir para a compreensão das funções que a receita tributária deve auxiliar a cumprir, e nem do efetivo cumprimento desses desideratos⁹⁰.

A competência tributária, em uma visão de primeira geração, ganha um conteúdo finalístico de redução de desigualdades, com vistas a concretizar o sobreprincípio da dignidade humana. Concilia-se a função de prover recursos ao Estado com a finalidade de concretizar os objetivos postos na Constituição, como aponta Buffon⁹¹:

Pode-se concluir então, que: (a) a ideia de solidariedade pela fiscalidade implica a exigência de tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão; portanto, há um direito/dever de contribuir conforme a referida capacidade; (b) a solidariedade pela extrafiscalidade se constitui um importante instrumento de concretização de objetivos e direitos fundamentais.

O papel da tributação na ressignificação do papel do Estado deve ser tido como central. Os tributos vêm sendo utilizados como forma de oprimir o cidadão-contribuinte, havendo uma manifesta desproporção quanto à distribuição da carga tributária: os que auferem menos renda pagam proporcionalmente em maior quantidade do que aqueles que auferem mais renda⁹².

Em face de tais distorções, para que o Estado passe a ser melhor compreendido, é necessário que a tributação tenha como principais fundamentos a solidariedade e a dignidade da pessoa humana. Tal entendimento atribui à tributação não a compreensão típica do Estado-Fiscal (meios para o pagamento das despesas do Estado), mas a compreensão de que a tributação seria o único meio efetivo para redistribuir riqueza⁹³.

Focar a atividade tributária desta forma sugere uma ruptura com seu tradicional estudo. Primeiro, ela não pode ser analisada somente do ponto de vista liberal (primeira geração) ou somente do ponto de vista solidário (segunda geração). Pode-se assim dizer que os direitos fundamentais na nova perspectiva de concretização da dignidade da pessoa humana como valor fundante e direito pressuposto demanda a inserção do valor “justiça” na compreensão do fenômeno tributário.

⁹⁰ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 30.

⁹¹ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 98.

⁹² *Ibid.*, p. 77.

⁹³ *Ibid.*, p. 77.

E “justiça”, como valor para interpretação da lei tributária, demanda apreciação de diversas variáveis, como papel da política fiscal, adequação ao gasto, comportamento adequado do sujeito e capacidade contributiva. Uma pluralidade de razões é o que orienta a justiça, conforme descrito por Sen⁹⁴:

A pluralidade de razões que uma teoria da justiça tem de acomodar está ligada não só à diversidade dos objetos de valor que a teoria reconhece como significativos, mas também ao tipo de considerações a que a teoria deve abrir espaço: por exemplo, a importância de diferentes espécies de igualdade ou liberdade. Os juízos sobre a justiça precisam assumir a tarefa de acomodar vários tipos de razões e considerações avaliatórias. O reconhecimento de que muitas vezes damos ordem e prioridade à importância relativa de considerações concorrentes não significa, porém, que todos os outros contextos sempre poderão ser ordenados de maneira completa, nem sequer pela mesma pessoa. Uma pessoa pode ter ideias claras sobre alguns rankings, e mesmo assim não ter certeza suficiente sobre algumas outras comparações.

As limitações ao poder de tributar (corolários que são dos direitos fundamentais), por exemplo, são iluminadas com novos caminhos. Já se entendia que os princípios e regras constitucionais diversos das regras de imunidade não limitam, tampouco delimitam as competências tributárias, mas estabelecem, isso sim, imposições relativas ao seu exercício de tais competências⁹⁵.

Ocorre que a colocação do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana no centro do sistema, o imperativo de diminuição das desigualdades afeta a forma como essa competência será exercida no âmbito material e não mais no formal. Se é certo que o exercício da competência da União para instituir e arrecadar o Imposto de Renda deve respeitar o princípio da progressividade, a mesma União deverá adequar o exercício da competência às necessidades do cidadão, aumentando faixas de renda ou corrigindo os valores das faixas de tributação para permitir uma melhor qualidade de vida.

Agir para concretizar uma verdadeira justiça tributária passa pela compreensão de que o aparato estatal, limitado por direitos fundamentais, tributa seres humanos com o objetivo de concretizar direitos fundamentais desses mesmos seres humanos. O patrimônio, o consumo e a renda são mensurações padronizadas, fruto de uma tentativa de redução de complexidades feita por meio de um corte epistemológico influenciado pelo pensamento lógico-matemático reinante no século XIX e início do século XX.

⁹⁴ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook, posição 1005,2, parágrafo 29.24.

⁹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 127.

Uma verdadeira hermenêutica tributária deve romper o esquema metafísico, para observar a complexidade dos fatos sociais, afastando-se de reducionismos pragmaticistas, que causam mais complexidade do que efetivamente apresentam soluções a problemas concretos.

Se, hoje, a preocupação com a eficácia da tributação em colaborar na busca pelo implemento das condições de vida digna e de desenvolvimento sustentável são constitucionalizadas, a ciência jurídico-tributária precisa incorporar um novo aspecto teórico, que, até então, recebe pouca atenção: a pragmática. Para um ordenamento jurídico que prescreve o alcance de efeitos socioeconômico-ambientais concretos, uma teoria exclusivamente sintático-semântica tem pouco a oferecer, porque o efeito gerado pelas condutas, tanto do estado quanto dos demais cidadãos, é preocupação que transcende o estudo das normas entre si e das normas com as situações fáticas em que podem ser aplicadas. É preciso incorporar, ao estudo da norma e dos fatos que podem sofrer sua aplicação ou incidência, os efeitos que a incidência ou a aplicação podem gerar no ambiente socioeconômico-ambiental, inclusive para avaliar se esses efeitos contribuem adequadamente para o caminhar no sentido prescrito pela constituição⁹⁶.

A complexidade social demanda um agir concreto. O tributo só pode ser cobrado em benefício da sociedade. A atividade tributária possui uma finalidade constitucional concreta. A sociedade pressupõe o próprio Estado, que dirá o tributo, pois este decorre de uma competência atribuída a ele, Estado. A política fiscal deve levar em consideração a finalidade da arrecadação. Não se arrecada por arrecadar, mas, como só existe sentido de arrecadar tributos dentro da sociedade, a finalidade da atividade tributária é o benefício da própria sociedade.

A arrecadação não pode ser dissociada do gasto, sendo este o limite daquele. Em outras palavras, as limitações ao poder de tributar do Estado, além de um caráter formal, possuem um caráter substancial, pois somente pode ser cobrado aquilo que é necessário à separação das desigualdades, e não mais do que isso. Os direitos fundamentais dos cidadãos contribuintes impedem que o Estado tenha benefícios com a arrecadação sem o objetivo de diminuir as desigualdades. Refere-se, por exemplo, à chamada “inconstitucionalidade útil”, abalizada pelo Supremo Tribunal Federal mediante uma deficiente modulação de decisões declaratórias de inconstitucionalidade⁹⁷.

⁹⁶ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 31-32.

⁹⁷ TAVARES, Alexandre Macedo. A desregrada aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil”. *Revista Dialética de Direito*

Assim, a pauta valorativa pressuposta dos direitos humanos influi sobremaneira na forma de compreender a função que os tributos exercem na sociedade atual. O legislador ordinário, ao eleger as hipóteses de incidência e as alíquotas incidíveis sobre a base de cálculo, deve buscar a concretização do mínimo existencial, da diminuição das desigualdades e do incremento da igualdade-reciprocidade⁹⁸. É proibido ao Estado olhar a tributação apenas pelo prisma financeiro da despesa e da receita pública: é preciso vislumbrar os humanos por trás dos números.

Ora, se os direitos humanos trazem o valor “justiça” para o centro do ordenamento, em vista à concretização dos objetivos constitucionais, entre eles a diminuição das desigualdades, decorre de tal entendimento que o princípio da igualdade passa a ter maior relevância na interpretação da atividade tributária estatal.

A tributação se adequa à dignidade da pessoa humana na medida em que transpassa a mera defesa da propriedade e atua com o foco a concretizar uma sociedade igualitária sob dois pontos de vista: o do contribuinte e o do Estado. Para o contribuinte, fala-se no dever de contribuir (afastando, por conseguinte, a moralidade de evasão fiscal), devidamente limitado a um valor tal que a contribuição não venha a causar-lhe problemas de subsistência.

Para o Estado, o dever ético-moral tributário reside no dever de arrecadar em consonância com o limite posto pelo mínimo existencial, na forma prescrita pela lei, com

Tributário, São Paulo, n. 136, p. 5, 2007. “[...] a modulação temporal dos efeitos da decisão do STF, como regra de cunho excepcional, há de ser interpretada e aplicada restritiva e parcimoniosamente, sob pena de assumir um efeito perverso, qual seja, passar a encampar - ao arpejo do art. 97 do CTN e da noção de que o Judiciário não pode atuar como legislador positivo - o papel de uma superveniente causa extintiva do crédito tributário, ipso facto, do direito à restituição/compensação do indébito tributário. De mais a mais, o direito à restituição e/ou compensação do indébito tributário tem assento constitucional implícito, sendo um consectário lógico-natural que emerge das dobras: a) do princípio da estrita legalidade tributária; b) da moralidade pública; c) do direito à propriedade; d) da vedação do confisco; e e) da responsabilidade objetiva do Estado pelo dano causado pela aplicação de lei declarada inconstitucional. Logo, as “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, enquanto elementos autorizadores da modulação temporal dos efeitos da decisão do STF (Lei nº 9.869/99, art. 27), caso não contemporizadas através de uma exegese razoável e lógico-sistemática, poderá servir como espécie de matéria-prima da produção em escala de uma mal maior, ao ponto de propiciar à proliferação da nefasta “indústria da inconstitucionalidade útil”, fruto da irresponsabilidade administrativa pelo desempenho irregular da função de legislar e/ou pela prática da tributação às cegas, patrocinada pela considerável expectativa de irrestituibilidade do tributo exigido em desconformidade com o Sistema Tributário Nacional.”

⁹⁸ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA Libros, 2012. p. 334. “El sentimiento de ruptura de la reciprocidad apunta hoy de un modo especialmente perceptible a los dos extremos de la escala social. Respecto de los más ricos, existe la constatación objetiva de que proporcionalmente contribuyen menos que los demás al esfuerzo colectivo y que saben casi siempre cómo evitar la regla común y sobre todo los impuestos, ya sea porque se benefician de exenciones legales específicas, o bien porque disponen de medios para manejar en provecho propio toda una maraña de disposiciones complejas. Pero también existe respecto de los que ocupan la parte baja de esta escala una sospecha de beneficios indebidos que se extiende insidiosamente, o bien porque el régimen de asistencia se juzga demasiado favorable o demasiado laxo, o porque se sospecha que los individuos hacen un uso fraudulento de los procedimientos de concesión de un beneficio social. Realidad y fantasía se mezclan de manera indisoluble en esta doble desconfianza para dibujar el marco de un problema sociológico y político”.

pouquíssima margem de discricionariedade. Há, portanto, uma concomitância entre o dever de pagar tributos e o direito de arrecadá-los, a fim de que concretizem princípios éticos presentes nos direitos fundamentais⁹⁹.

Em que pesem as diversas faces da igualdade, faz-se necessário destacar o relevante papel exercido pelo princípio da capacidade contributiva como a pedra angular dessa nova realidade, conforme Velloso¹⁰⁰:

[...] a justificação da capacidade contributiva como critério de concretização do princípio da igualdade há de ir além da simples intuição. Deve ter um fundamento jurídico-positivo claro. Considerando que os impostos não representam contraprestações por benefícios e tampouco correspondem à medida dos interesses individuais, só se revela adequado fundamentar a imposição orientada pela capacidade contributiva na finalidade de se lograr uma repartição justa das despesas públicas indivisíveis, norteadas pelo princípio da solidariedade. Como ressalta Moschetti, a solidariedade no plano tributário demanda que o critério de repartição seja a capacidade contributiva, o que conjuga o interesse geral de que todos contribuam às cargas públicas com o interesse individual dos contribuintes de não se sujeitarem à tributação além da sua efetiva capacidade contributiva.

É o princípio da capacidade contributiva que atua como vetor para a construção de uma justiça tributária efetiva, adequando o repartido da carga fiscal entre os cidadãos, em vista da concretização da igualdade material. O respeito ao princípio da legalidade (e os direitos fundamentais a ele correlatos), por exemplo, visam garantir uma tributação efetivamente proporcional, de acordo com a lei. O princípio da motivação (e o direito fundamental a ele correlato) buscam medir quais os fundamentos utilizados pela administração pública, a fim de medir a objetividade e impessoalidade da decisão, devido à conformação do lançamento à capacidade contributiva.

O sentido hermeneuticamente adequado do princípio da capacidade contributiva ressaltado por Buffon¹⁰¹ demanda uma interpretação conjunta da capacidade contributiva no interior do sistema constitucional estatuído pela Constituição de 1988:

Os princípios basilares e os objetivos fundamentais mencionados pela Carta de 1988 (arts. 1.º a 3.º) só poderão ser alcançados se a carga tributária for dividida de uma forma proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão, tendo em vista que, se isso não ocorrer, as desigualdades sociais, ao invés de serem reduzidas, serão ampliadas, a miséria continuará aviltando a dignidade

⁹⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 91-92.

¹⁰⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 77.

¹⁰¹ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 175.

humana e a meta da solidariedade social permanecerá como mera utopia acadêmica.

A dignidade da pessoa humana também constitui mola mestra para a construção do sentido do direito tributário quando encarado sob o ponto de vista dos direitos fundamentais de terceira geração ou coletivos.

A tributação, como aspecto essencial do Estado moderno, se viu também afetada pelo aumento da complexidade social. Por influenciar a economia, assim como ser por ela também influenciada, a tributação é vista meramente como um aspecto a ser considerado na formação de preços, na condução geral do mercado e das políticas públicas orientadas ao mercado. Dado o seu caráter amplo, ganhou relevo sua função extrafiscal, conforme expõe Schoueri¹⁰²:

[...] os tributos produzem efeitos no processo econômico de produção, distribuição e consumo, cabendo ao Estado, apenas: i) ignorar tais efeitos; ii) conhecê-los, mas não os levar em conta; ou iii) conhecê-los e utilizá-los para, por meio da política tributária, atingir objetivos econômicos. A norma tributária indutora exerce seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando, daí, o ambiente econômico ou social.

A tributação, portanto, passa a ser um instrumento das políticas estatais, induzindo um determinado comportamento por meio da sua previsão no ordenamento tributário. Pode-se citar como exemplo a sobrecarga tributária propositalmente aplicada a produtos como cigarro e bebidas alcoólicas, com o objetivo de diminuir-lhes o consumo em vista de sua manifesta prejudicialidade.

No mesmo sentido, cabe mencionar as recentes introduções nas legislações estaduais sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (adiante, ICMS) de artigos introduzindo a isenção deste imposto sobre a comercialização de produtos agrícolas cultivados sem a utilização de agrotóxicos¹⁰³.

A atividade tributária, quando encarada do ponto de vista da fraternidade, deixa em segundo plano seu caráter fiscal, optando por ressaltar seu caráter extrafiscal. Deve, então, ser utilizada como instrumento preventivo dos riscos típicos da sociedade de risco.

A ideia de sociedade de risco está calcada na obra de Beck¹⁰⁴, para quem certos paradigmas sociais devem ser modificados para haver uma melhor compreensão dos riscos

¹⁰² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 204.

¹⁰³ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 113.

¹⁰⁴ BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a outra modernidade*. São Paulo: Editora 34, 2011. p. 31.

globais. Neste sentido, afirma que “riscos, assim como riquezas, são objeto de distribuição”. Ocorre que, para a sociedade atual, riqueza equivale a bem com conteúdo econômico, isto é, mensurável em moeda. Há, portanto, uma equiparação entre riqueza social e “bens de consumo, renda, oportunidades educacionais, propriedade como bens escassos cobiçados”¹⁰⁵, especialmente se se considera a economia como a ciência da otimização no uso dos bens escassos.

Da estrita legalidade na formulação dos tipos tributários não resulta impedimento para a aplicação da extrafiscalidade, em face da ressignificação deste princípio, como salienta Silva¹⁰⁶:

Nessa linha de raciocínio, e concluindo este ponto, é de se reconhecer que o princípio da legalidade passível de ser aplicado na sociedade de risco não é o mesmo que se consolidou no âmbito da sociedade industrial. Todavia, há que se ter o cuidado de evitar que as necessárias modificações por que [sic] passam o princípio em questão sirvam para aumentar ainda mais a incerteza e a insegurança características da pós-modernidade.

Observa-se, por exemplo, que a atividade tributária influencia as ações ambientais, podendo ser um excelente instrumento de indução de comportamentos. Nesta seara, a tributação ressalta mais sua função extrafiscal, buscando induzir os cidadãos-contribuintes ao exercício da prevenção, premiando com isenções ou diminuição de alíquotas aos que efetivamente adotem tais condutas. Na falta de uma política pura e eficazmente preventiva, o Estado ainda faz uso de mecanismos manifestamente econômicos para prevenir problemas ambientais.

Na esteira desta observação, o modelo de mercado ainda prevalece sobre a lógica coletiva e de solidariedade prevista pelo “Estado Ambiental de Direito”. Tratando do princípio do poluidor-pagador, Canotilho¹⁰⁷ anotou a seguinte crítica a esta forma econômica de lidar com os riscos:

Na verdade, o princípio poluidor-pagador é uma solução parcial dos problemas econômicos ambientais, pois há sérios obstáculos em avaliar os custos da externalidades, que devem ser internalizados pelos poluidores, e não existe implementação generalizada desse modelo.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 32.

¹⁰⁶ SILVA, Sergio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 197.

¹⁰⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.) *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 211.

A tributação está ligada ao seguinte dilema: à medida que tenta se afastar do parâmetro econômico, mais se aprofunda no modelo que se tenta evitar. A matriz econômica deve ser utilizada em última instância, pois o dano ambiental, em determinados casos, pode ser irreparável.

A atividade tributária, portanto, deve ser usada como um dos pilares do sistema de políticas preventivas. Aproveitando-se de sua função extrafiscal e dentro do escopo dos direitos de terceira geração, caberá ao Estado induzir a sociedade ao cumprimento das metas ambientais específicas, premiando os comportamentos ambientalmente responsáveis e prevenindo-os antes que ocorra a degradação ambiental.

Para tornar este aspecto extrafiscal mais eficaz, seria necessária a refundação de alguns conceitos na seara tributária, como os princípios da estrita legalidade e a possibilidade de tributação de meios imateriais, amenizando a influência da concepção econômica sobre a teoria do Direito Tributário. Em um novo paradigma de “Estado Ambiental de Direito”, a tributação deve levar em conta o patrimônio imaterial, não mensurável economicamente, a fim de dar guarida ao princípio da solidariedade e a seus corolários, pedras fundamentais que são para a diminuição dos riscos típicos da sociedade pós-moderna.

Portanto, a tributação no marco do Estado Democrático de Direito deve atender não só a supostos de igualdade material, abandonando os esquemas formalistas do Estado de Direito: deve, também, atender aos parâmetros do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana em todos os seus aspectos, aos direitos fundamentais de qualquer geração, culminando não só na proteção da sociedade atual, mas também na proteção futura. Este marco demanda uma consideração maior também sobre a função extrafiscal da atividade tributária, a ser exercida com o foco na concretização dos objetivos constitucionais.

A Constituição, como norma fundamental e que encerra os direitos fundamentais, demanda da administração tributária a formulação de políticas fiscais lastreadas no reparto da carga tributária de maneira a potencializar e concretizar a diminuição das desigualdades. Trata-se de um imperativo de justiça material, o qual demanda, também, o dever de contribuir para as despesas públicas, em prol da solidariedade. Essa solidariedade, advirta-se, deve ser concretizada em um ambiente de segurança institucional, em que os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira gerações coexistam de maneira harmônica.

2.3 O Transborde dos Direitos Humanos além das Fronteiras: impactos sobre a tributação

A matéria relacionada aos direitos humanos e, por conseguinte, aquela relativa aos direitos fundamentais, não fica restrita ao âmbito territorial das Constituições. A moderna Declaração Universal dos Direitos Humanos (adiante, DUDH), por exemplo, é fruto de uma evolução histórica, cuja pretensão era exatamente universalizar o tratamento moral a ser dispensado ao ser humano.

A DUDH tem como base três documentos, considerados os precursores da discussão sobre os direitos humanos: a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América de 1776, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e a Carta de Direitos de 1791. Pela sua proximidade histórica e semelhante contexto social, tais documentos sofreram mútuas influências¹⁰⁸.

O propósito fundamental desses documentos foi a intenção de produzir documentos universais, amplos, aplicáveis a todas as nações ocidentais. Inicialmente, era considerada uma declaração de direitos referentes às liberdades fundamentais típicas do projeto iluminista e a correspondente limitação do poder do Estado em prol do indivíduo.

O “homem”, objeto das declarações da revolução liberal, era abstrato: ele representava “os interesses de uma pessoa muito concreta, o indivíduo egoísta e possessivo do capitalismo”¹⁰⁹. A já destacada contradição interna do liberalismo demandou uma revisão dos fundamentos das teorias a respeito das liberdades fundamentais. Marx, como apontado por Douzinas¹¹⁰, foi o principal porta-voz dessa mudança, asseverando que “os direitos do homem, como todos os direitos, não são naturais ou inalienáveis, mas criações históricas do Estado e da lei”. Uma vez afirmada a necessidade de encarar a dignidade humana como uma referência moral obrigatória do coletivo, situada no campo da pré-compreensão, tem-se que “a dignidade encontra-se na ordem do que não é demonstrável”¹¹¹.

Os movimentos históricos que culminaram na Revolução de 1917, na Rússia, na primeira e segunda guerras mundiais, demonstraram a necessidade de se repensar os direitos do homem, a partir de uma liberdade positiva (e não mais negativa). Interessava a

¹⁰⁸ LOSURDO, Domenico. *Contra-história do liberalismo*. São Paulo: Ideias & letras, 2006. p. 134. Losurdo aponta que Thomas Jefferson chegou a aconselhar os revolucionários franceses da seguinte forma: “Não se deve também perder de vista a presença em Paris, nos anos decisivos da crise revolucionária, de Jefferson que, duas semanas depois da tomada da Bastilha, aconselha a França a se manter distante dos piores aspectos da Inglaterra (o tipo de representação por nada equânime e até ‘parcial de forma abominável’, além do poder ‘absoluto’ do qual na verdade continua a dispor graças também à venalidade dos parlamentares).”

¹⁰⁹ DOUZINAS, Costas. *O fim dos direitos humanos*. São Leopoldo: UNISINOS, 2009. p. 170.

¹¹⁰ *Ibid*, p. 173.

¹¹¹ BARRETO, Vicente de Paulo. *O fetiche dos direitos humanos e outros temas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 62.

proteção das minorias, a proteção a um mínimo existencial do homem concreto e a não discriminação entre nacionais e estrangeiros¹¹².

Após a Segunda Guerra Mundial, verificadas as inúmeras atrocidades ao ser humano, ao conceito mínimo de uma dignidade, observou-se ser necessário um comprometimento maior quanto às obrigações de respeito aos direitos e liberdades humanas. Note-se: não se fala mais do homem, mas do humano. Os horrores da guerra semearam um sentimento geral de que seria necessário um maior comprometimento ao respeito das garantias fundamentais do ser humano como condição para a paz¹¹³. Constatada essa necessidade, em 1948, após alguns ensaios nas Conferências de Dumbarton Oaks e São Francisco, foi elaborado o texto da DUDH.

A dignidade humana e os direitos fundamentais universalizados na DUDH foram, em parte, absorvidos pelos Estados e significou sua compreensão como uma trilha que obriga a formação de políticas públicas efetivas para a concretização da dignidade da pessoa humana em todas as suas acepções. Como pontua Piovesan¹¹⁴, a dignidade da pessoa humana - pedra angular da DUDH - deve guiar uma agenda de inclusão, a qual assegurará desenvolvimento sustentável a todos, atendendo às demandas éticas de justiça social.

Este breve esboço histórico mostra que, desde cedo, há uma preocupação em criar uma moralidade única, um tratamento universalmente dispensado ao ser humano, algo que ultrapasse as fronteiras estatais. Aqui, percebe-se uma manifesta dinâmica de influência entre o ordenamento interno e o ordenamento externo. À medida que o contexto sociocultural vigente nos Estados demandou a estipulação de parâmetros de direitos humanos e fundamentais vinculada ao limite de um território soberano e a uma Constituição específica no século XVIII, após a Segunda Guerra Mundial, houve o desenvolvimento e a consolidação de um sistema de proteção internacional dos direitos humanos. Assim sendo, os ordenamentos internos passaram a ser influenciados pela DUDH e pelos organismos que orientam sua concretude¹¹⁵.

¹¹² GÓMEZ ISA, Felipe. La declaración universal de derechos humanos: algunas reflexiones en torno a su génesis y a su contenido. *In: LA DECLARACIÓN universal de derechos humanos en su cincuenta aniversario*. Bilbao: Universidad de Deusto, 1999. p. 19-20.

¹¹³ *Ibid.*, p. 25.

¹¹⁴ PIOVESAN, Flávia. Instruments for implementation. *In: GOLDEWIJK, Berma Klein; BASPINEIRO, Adalid Contreras; CARBONARI, Paulo César (Org.). Dignity and human rights*. Bélgica: Intersentia, 2002.

¹¹⁵ TEUBNER, Gunther. *Constitutional fragments: societal constitutionalism and globalization*. London: Oxford University Press, 2012. Ebook, posição 114. “[...] the UN Charter has developed beyond its original character as a mere treaty. Together with other fundamental international law treaties such as the International Convention on Human Rights, the Convention against Racial Discrimination, and the Rome Statute of the International Criminal Court, it has been transformed into a genuine constitution of the international community.¹³ Relevant for our

Pode-se dizer que essa tentativa de universalizar a dignidade da pessoa humana como valor universal deriva de Kant¹¹⁶. A partir daí, desenvolveu-se uma doutrina cuja intenção foi criar uma constituição global, uma sociedade de Estados centralizada por uma Constituição única, cogente e obrigando estes mesmos Estados a seguirem regras únicas.

Kelsen¹¹⁷, por exemplo, admitia que o Direito Internacional corresponde a uma ordem coercitiva da conduta dos Estados, na qual o direito internacional centraliza as esferas de validade territorial, pessoal e temporal do próprio Estado. A clássica teoria do Estado coloca a Constituição como a mola mestra de um sistema jurídico baseado na ideia de território e um poder soberano atuando dentro deste espectro territorial¹¹⁸.

Se é bem verdade que a Constituição vige no âmbito dos Estados, é necessário notar que cada vez mais as necessidades de seus cidadãos extrapolam fronteiras. Os problemas relacionados a direitos humanos, a direitos fundamentais, à sua concretização surgem em diversas ordens jurídicas, “exigindo soluções fundadas no entrelaçamento entre elas”¹¹⁹.

A sociedade internacional é formada por vários Estados, afastando-se da concepção universalista. Deve-se reconhecer uma pluralidade de atores, de órgãos internacionais privados, todos com capacidade de formar suas próprias constituições setoriais. Também deve-se considerar que a noção de soberania ainda vige e que as Constituições ainda demandam deveres dos Estados¹²⁰.

purposes is the claim of the United Nations to encompass not only international politics in the narrower sense, but also to govern the main problem areas of world society. The International Labour Organization (ILO), World Health Organization (WHO), UNICEF and other UN agencies, in particular, have made significant advances in developing constitutional norms for sub-areas in world society.”

¹¹⁶ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 240.

¹¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 499.

¹¹⁸ JELLINEK, Georg. *Teoría general del Estado*. México: FCE, 2000. p. 368. “[...] la tierra sobre la que se levanta la comunidad Estado, considerada desde su aspecto jurídico, significa el espacio en que el poder el Estado puede desarrollar su actividad específica, o sea, la del poder público. En este sentido jurídico, la tierra se denomina *territorio*. La significación jurídica de éste se exterioriza de una doble manera: negativa una, en tanto que se prohíbe a cualquier otro poder no sometido al del Estado ejercer funciones de autoridad en el territorio sin autorización expresa por parte del mismo; positiva la otra, en cuanto las persona que se hallan en el territorio quedan sometidas al poder del Estado.”

¹¹⁹ NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012. p. 121.

¹²⁰ TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 240. “[...] a dificuldade maior que a posição kantiana apresenta é que a descrição que faz das relações internacionais e a prescrição por ela indicada para o aprimoramento da ordem internacional são incompatíveis: Kant aponta para uma solução (a República Mundial) absolutamente contrária à natureza dos Estados (a soberania).”

Teubner¹²¹, levando em consideração tais aspectos, identificou que a unificação de políticas desenvolvimentistas ético-morais voltadas à concretização dos direitos humanos e fundamentais foi melhor formulada por organismos internacionais ligados à ONU. Em seu sentir

A Carta das Nações Unidas, de acordo com Jürgen Habermas, estabelece uma nova ordem constitucional através da qual os estados membros não constituem meras partes à luz dos tratados internacionais, mas, ao invés, ‘junto com seus cidadãos, eles podem se compreender como pilares constitucionais de uma sociedade mundial politicamente constituída’. De acordo com esta visão, a Carta das Nações Unidas se desenvolveu além de sua natureza original de mero tratado. Junto com outros tratados de direito internacional, tais como a Convenção Internacional de Direitos Humanos, a Convenção contra Discriminação racial e o Estatuto da Corte Criminal Internacional, ela se transformou em uma genuína constituição da comunidade internacional. Relevante para nosso propósito é o clamor das Nações Unidas para abranger não apenas a política internacional em sentido estrito, mas também para governar os problemas nas áreas principais da sociedade mundial. A Organização Internacional do Trabalho (OIT), a Organização Mundial da Saúde (OMS), UNICEF e outras agências das Nações Unidas, em particular, fizeram significativos avanços no desenvolvimento de normas constitucionais para subáreas da sociedade mundial.

Teubner¹²² considera a existência de constituições parciais, sociológicas, compartimentadas, que acabam ocupando o vácuo provocado pela falta de um Estado (único, internacional, universal) coeso:

La génesis de la sociedad mundial no se produce bajo el liderazgo de la política internacional, sino que en todo caso es acompañada por ésta – véase la globalización del terrorismo – de modo reactivo. Tampoco puede ser equiparada con la red global de la economía, frente a cuyas convulsiones todos los demás ámbitos vitales tan solo reaccionan. Por el contrario, la globalización es un proceso policéntrico, en el que diversos ámbitos vitales superan sus límites regionales y constituyen respectivamente sectores globales autónomos. Es un ‘fenómeno multidimensional que implica diversas áreas de actividad e interacción, incluyendo el campo económico, político, tecnológico, militar, cultural y medioambiental’.

A partir do momento em que se considera a pluralidade de atores, rompe-se com a ideia (universalista) de uma constituição mundial única, limitada pelo direito internacional. O pluralismo faz conviver a soberania dos Estados nacionais, coordenando-

¹²¹ TEUBNER, Gunther. *Constitutional fragments: societal constitutionalism and globalization*. London: Oxford University Press, 2012. Ebook, posição 115,1.

¹²² TEUBNER, Gunther. *El derecho como sistema autopoietico de la sociedad global*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005. p. 86.

a com outras soberanias (hard-law) e com outros atores capazes de ditar políticas internacionais efetivas para proteção de direitos humanos, por exemplo (soft-law)¹²³.

Quando se tomam em consideração apenas as Constituições estatais propriamente ditas, o transconstitucionalismo surge como um parâmetro a ser adotado na construção do relacionamento entre as diversas ordens constitucionais. Ele consiste no delineamento das formas de relação entre ordens jurídicas diversas, a partir da ideia de um ambiente plasmado pela pluralidade de ordens jurídicas, onde cada uma ostenta seus próprios elementos ou operações, estruturas e reflexão de identidade. O transconstitucionalismo, assim, abre um diálogo capaz de criar uma estrutura de sentidos normativos inter-relacionados¹²⁴.

De fato, a partir da observação empírica de que, no mundo atual, há um notável incremento das relações transterritoriais, os ordenamentos constitucionais se comunicam e se inter-relacionam, criando um pluralismo de fontes jamais visto. Segundo Pérez Luño¹²⁵,

Un rasgo característico de esta dimensión pluralista de las fuentes es la existencia de una multiplicidad de fuerzas y poderes creadores de normas en su ámbito, al tiempo que el Estado constitucional pluralista se nutre de todo un amplio abanico de procedimientos formalmente bien diferenciados y con distintos grados respecto de su efectividad.

Ao Estado e, especialmente ao Poder Judiciário, não lhe é mais permitido observar o mundo limitado às suas fronteiras, à sua própria Constituição. A pragmática demanda a observação das coisas como de fato são, isto é, uma realidade global potencializada pela facilidade dos meios de comunicação.

O pluralismo de fontes e o diálogo constitucional são realidades inafastáveis. Nesse quadro, os fins do Estado constitucional “ficam definidos, então, no âmbito interno, pelos conteúdos sociais, democráticos e ambientais e, no âmbito externo, pela cooperação e a solidariedade: um novo *ethos* coletivo de caráter supranacional que reafirma a vocação universalista do constitucionalismo”¹²⁶.

A conclusão a que se chega é a de que há necessidade de uma coordenação e não uma imposição, relacionada à concretização dos objetivos específicos de cada ente estatal.

¹²³ *Hard law* e *soft law* são conceitos que traduzem a coação típica do direito. *Hard law* pode ser equiparada às fontes formais, aquelas que atingem sua eficácia através da coerção imposta; *soft law*, por outro lado, corresponde às fontes materiais, aos fundamentos sociológicos das normas internacionais, os quais não possuem a força de coerção necessária para obrigar o Estado, mas deve ser levado em consideração.

¹²⁴ NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012. p. 118-119.

¹²⁵ PÉREZ LUÑO, Antonio Emrique. *El desbordamiento de las fuentes del derecho*. Madrid: La Ley, 2011. p. 91.

¹²⁶ JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 70.

Ora, se diversas Constituições dialogam nos planos transnacional e supraestatal para resolver os problemas de concretização de direitos fundamentais, a cada um desses atores é proibido ignorar a existência do outro. A própria concepção dos direitos humanos revela um agir moral voltado ao outro: a alteridade perdida com a reificação do mundo.

Valores ínsitos ao ordenamento constitucional, como a igualdade, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, extravasam as fronteiras dos Estados. Tais valores não só repousam nas Constituições, como também são foco de atuações de organismos internacionais, estando presentes em documentos internacionais (tratados, convenções, resoluções, etc.), vinculativos ou não, visando à concretização dos direitos humanos. Assiste-se a uma verdadeira “subversão” da hierarquia das fontes do Direito, ocorrendo manifestações de supraestatalidade e infraestatalidade normativas, traduzindo-se em uma progressiva “descodificação” do direito em prol de leis especiais e do *soft-law*¹²⁷.

A dinâmica relacional tributária está situada no campo constitucional: a forma de sua positivação depende essencialmente do direito constitucional de cada país. É a partir da Constituição que a lei tributária é elaborada, prevendo as situações classificadas como elementos de conexão entre o contribuinte e o território do Estado para fins de tributação da renda¹²⁸.

Tratando-se de uma típica atividade sujeita à competência específica interna, a forma de compreender a tributação se vê afetada pelas particularidades do mundo atual. O atual modelo de produção global do tipo “organizações de administração central com cadeias de suprimento integradas” superou a “operação baseada em um país específico”¹²⁹. O modelo de negócios atual valoriza uma cadeia de valor global, com produção fragmentada, o que acarreta a criação de um “sistema de valor agregado mundial”¹³⁰.

A partir do momento em que se atua em uma escala de produção global, o sujeito passivo da obrigação tributária está sujeito a mais de um ordenamento tributário, a mais de uma competência tributária estatal, enfim, a mais de uma ordem constitucional. A

¹²⁷ PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *El desbordamiento de las Fuentes del derecho*. Madrid: La Ley, 2011. p. 92.

¹²⁸ VITA, Jonathan Barros. *Teoria geral do direito: direito internacional e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 285. “[...] os elementos de conexão são diferenciações/distinções no âmbito de aplicação espacial de uma determinada regra, em que há a possibilidade de outros enunciados ou proposições, que determinam elementos da RMIT [regra matriz de incidência tributária], em especial o pessoal e o material, serem utilizados como forma de abertura conectiva que permita ao critério especial de uma regra jurídica sua aplicação não territorial. Estes elementos são uma porta semântica aberta que permite a conexão de um dado de mundo com um Estado soberano para fins de tributação, podendo ser desenhado, alternativamente, pela territorialidade ou pelo elemento de conexão”.

¹²⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris, 2013. p. 25. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 27.

competência constitucional tributária, sendo exercida com as limitações postas na Constituição, demanda respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes em todos os Estados onde haja atuação específica¹³¹.

Pondera-se, então, que as competências tributárias constitucionais se irritam em um ambiente internacional. Não é demais falar no transconstitucionalismo dos direitos fundamentais tributários, já que os conflitos de tributação em um ambiente global adequam-se à noção de conflitos entre direitos fundamentais. Afinal, dentro da nova realidade da economia digital e da globalização, no que tange à devida alocação de recursos e a correspondente tributação, “as ordens estatais, internacionais, supranacionais, transnacionais e locais [...] são incapazes de oferecer, isoladamente, respostas complexamente adequadas para os problemas normativos da sociedade mundial”¹³².

Se no plano interno o Estado está comprometido com a concretização da equidade, da igualdade e da solidariedade¹³³, estes princípios constitucionais limitam o exercício da competência tributária também nos supostos envolvendo estrangeiros (residentes ou não). Por outro lado, também demandam que cada Estado se obrigue a exercer a competência arrecadatória no limite da capacidade contributiva do contribuinte¹³⁴, devendo levar em consideração que o(s) outro(s) Estado(s) da cadeia produtiva global possuem igual direito a tributar a renda produzida em seu território. Esse mesmo problema se concretiza em diversos

¹³¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina: Coimbra, 2009. p. 119. “E esta ideia de integração do tema dos deveres fundamentais no material dos direitos fundamentais em nada é prejudicada pela circunstância de diversos deveres se encontrarem fora da parte da Constituição dedicada aos direitos e deveres fundamentais e dispersos portanto pelas partes relativas à organização política do estado e à organização econômica da sociedade. É que, pela sua função, os deveres fundamentais mesmo quando integrados formalmente na organização política ou na organização econômica, ainda estão ao serviço da realização da dignidade da pessoa humana na medida em que esta é membro da comunidade estadual. De resto esta ideia traduz uma correcta e adequada compreensão das relações entre os direitos e os deveres fundamentais num estado de direito democrático, o que não acontece com a tese da assimetria frequentemente invocada pela doutrina alemã a tal propósito. Com efeito, esta tese, como contratese que é da ideia de unidade entre direitos e deveres fundamentais, que seria própria dos estados totalitários, está longe de ser expressão fiel da realidade, já que nem nos estados totalitários há unidade (ou simetria) entre direitos e deveres fundamentais, mas sim e unicamente deveres que também são apelidados de direitos, nem nos estados de direito democrático se verifica em termos absolutos assimetria entre direitos e deveres, pois que já direitos que são também deveres, verificando-se assim em relação a estes uma *parcial* simetria entre direito e dever.”

¹³² NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012. p. 131.

¹³³ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 281. Sobre a equidade como medida da igualdade: “Logo, podemos dizer que a justiça enquanto equidade tem por base o pressuposto de um direito natural de todos os homens e as mulheres à igualdade de consideração e respeito, um direito que possuem não em virtude de seu nascimento, seus méritos, suas características ou excelências, mas simplesmente enquanto seres humanos capazes de elaborar projetos e fazer justiça.”

¹³⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 88. “La capacidad económica es una concreción – una medida – del principio de igualdad, pues deriva de la naturaleza de la actividad financiera pública”.

ordenamentos¹³⁵, razão pela qual deve existir um aprendizado recíproco entre as diversas jurisdições constitucionais.

Do ponto de vista hermenêutico-filosófico, a construção do sentido nos casos envolvendo elementos de conexão internacional deve-se harmonizar às diversas ordens jurídicas em conflito, bem como o direito dos tratados para evitar a dupla tributação e outras instâncias internacionais (soft law).

O exercício das competências tributárias do Estado deve ocorrer com respeito aos direitos fundamentais, especialmente a capacidade contributiva do sujeito passivo. A doutrina direciona a compreensão de tal princípio em duas vertentes: dirigida ao legislador, atuará como *limitador* quanto à eleição dos fatos que tenham alguma relevância econômica para suportar o encargo da prestação tributária; dirigida à administração, atuará como *orientador* quanto ao “critério de atendimento à tipicidade da qualificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido”¹³⁶.

Isto significa que o legislador está limitado em sua ação pelos direitos fundamentais constitucionais para eleger os elementos de conexão nos supostos envolvendo tributação de residentes e nacionais, de residentes e estrangeiros, de não residentes e estrangeiros.

Na mesma medida, a administração tributária não pode demandar o recolhimento de tributos em desacordo aos direitos fundamentais já mencionados, ignorando o fato de que a carga tributária destes contribuintes estrangeiros deve ser acrescida à carga já afetada pelo país de residência do mesmo. Isto quer dizer que não pode prorrogar efeitos de sua própria legislação interna à riqueza produzida pelo contribuinte em território estrangeiro, sem que haja um elemento forte de conexão, ou mesmo, o efetivo oferecimento da renda à tributação no país da residência.

A competência constitucional tributária, entretanto, se vê igualmente afetada pelos tratados e outras fontes de direito internacional, as quais buscam coordenar o exercício desta competência. Santiago¹³⁷ informa que

os tratados constituem a fonte primordial de normas internacionais na matéria. A par das convenções contra a dupla tributação internacional, hoje na casa das 1.500, inumeráveis outros tratados versam questões fiscais, uns em caráter principal (tratados multilaterais de 1956 sobre a tributação de veículos rodoviários para uso privado no tráfego internacional, transporte internacional

¹³⁵ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 66.

¹³⁶ TORRES, Heleno. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1597.

¹³⁷ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 67.

de passageiros e de mercadorias), a maior parte com vistas a catalisar ou, quando nada, a remover obstáculos à consecução de seu escopo, de fundo não tributário (acordos de paz, de criação de organizações internacionais, de concessão de privilégios diplomáticos e consulares, de integração regional, de livre comércio, de navegação aérea, de telefonia, de intercâmbio científico, etc.).

Sendo os tratados fonte de direito internacional que, mediante o devido procedimento, obrigam os Estados contratantes, serão também eles um complemento ao exercício da competência tributária. Atuarão, assim, de forma a complementar as disposições legais na aplicação da lei tributária, limitando a competência estatal.

Aqui, entretanto, quer-se destacar que tais tratados têm forte influência de fontes de *soft-law*, as quais demandam observação no momento de construir o sentido normativo correto nos supostos de tributação internacional. Destaca-se, em primeiro lugar, o trabalho realizado pela OCDE em matéria de tributação internacional, especialmente quanto ao modelo de convenção para evitar a dupla tributação e os comentários sobre o modelo.

A importância do modelo e de seus comentários é destacada por servirem de fonte para os Tribunais dos diferentes Estados chegarem a uma interpretação comum dos termos do tratado¹³⁸. Apesar disso, enquadram-se na categoria de *soft-law*, pois não obrigam aos Estados contratantes a aplicação de seu conteúdo, gerando um “loose legal duty”¹³⁹. Torres destaca que, em relação aos comentários do modelo da OCDE, “não existe uma vinculação para as autoridades que realizam a atividade interpretativa, mas devem ser valorados à altura, principalmente na ausência de critérios mais seguros”¹⁴⁰.

Acredita-se, porém, que os trabalhos da OCDE constituem verdadeira substituição privada, na esteira da fragmentação constitucional defendida por Teubner. E, nesse contexto, essa constituição típica do sistema internacional não pode ser ignorada na construção de sentido próprio dos supostos envolvendo os elementos de conexão. Os documentos produzidos pela OCDE (os comentários ao modelo e outros documentos sobre tributação internacional) levam à existência de um sentido comum amplamente reconhecido pelos Estados. Ora, partindo dessa premissa, essa substituição terá como marca distintiva a construção de direitos fundamentais dos contribuintes. Princípios próprios, tais como a não discriminação e a não dupla tributação, acabam atuando como garantias a serem opostas contra os Estados por parte do contribuinte.

¹³⁸ VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997. p. 43.

¹³⁹ *Ibid*, p. 45.

¹⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 654.

Tomando-se em conta essas questões, deve-se ter em mente que a interpretação dos supostos envolvendo elementos de conexão internacional coordena a existência de duas (ou mais) ordens constitucionais. Ela não deve se distanciar, em qualquer medida, do sentido comum do previsto nos tratados, nos comentários ao modelo e do próprio modelo em si, pois, caso contrário, equivaleria a evitar a concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes. Por outro lado, também não pode permitir a criação de supostos que levem à falta de tributação em cada Estado, pois, nesse caso, estaríamos diante de uma quebra do dever fundamental de pagar impostos, um corolário do dever de solidariedade imbricado ao Estado Democrático de Direito.

Ademais, pode-se dizer que há um significativo grau de convergência entre os sistemas tributários nacionais, levando-se à conclusão de que existe um sistema coerente de direito tributário internacional. A face visível desse sistema é, sem dúvida, a rede de tratados¹⁴¹. Essa convergência demanda duas formas de análise: jurisdição global (tributação do residente pela renda mundial) ou jurisdição da fonte (tributação local).

No primeiro caso, os residentes e não residentes seriam tributados pela renda mundial, porém, no segundo caso, há problemas práticos e teóricos, como, por exemplo, justificar a tributação da renda produzida pelos não residentes fora do território. No caso da tributação local, o Estado tributa a todos pela renda obtida na fonte, isto é, residentes e não residentes estão sujeitos à tributação da renda produzida nas fronteiras do Estado. Avi-Yonah¹⁴² admite que, em ambos os sistemas, há uma convergência, porque os de jurisdição global geralmente não tributam os residentes quanto a toda a renda global e os de jurisdição local tentam alcançar as rendas produzidas fora de seu território.

Isso reforça a ideia de que o pluralismo típico do plano internacional afeta o plano interno, demandando do intérprete a alocação de esforços para coordenar tais esferas. Essas esferas não se excluem, ao contrário, se interpenetram, levando ao grau de convergência já informado.

Do ponto de vista dos direitos humanos, observa-se uma influência cíclica, pois, à medida que as Constituições abraçam o objetivo de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, comprometem o Estado na alocação de esforços, na construção de políticas públicas eficazes para a consecução do objetivo descrito. Por outro lado, ante a falta de concretização de tais demandas, no plano internacional, os órgãos de proteção dos mesmos direitos humanos

¹⁴¹ AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. Oxford University Press, 2011. p. 149.

¹⁴² *Ibid.*, p. 149.

ficam responsáveis por orientar, exigir e, de alguma forma, coordenar a concretização das promessas da modernidade que ainda não foram cumpridas.

O Estado, ao necessitar de meios para a consecução de tais objetivos, necessita exercer suas competências tributárias com base no mandamento de solidariedade, em vista da concretização da igualdade. Todavia, considerando que, em uma sociedade internacional, várias competências irão se irritar, a concretização dessa atividade tributária deve levar em consideração o quadro dos direitos humanos, os direitos fundamentais deles decorrentes não só no plano interno, mas também no marco dessa intercomunicação constitucional.

A construção de sentido hermenêutico, no exercício da competência tributária envolvendo elementos de conexão internacional, deve levar em consideração a pluralidade de ordens constitucionais, em especial as subconstituições privadas, elaboradas que são por organismos privados, mas que também auxiliam na garantia dos direitos fundamentais.

Ante o enfraquecimento da lei como referência forte e a pluralidade de fontes normativas como referências mais brandas, resta ao intérprete conciliar a verticalização do ordenamento interno (constituição – lei) com a horizontalidade dos diversos ordenamentos (constituição – constituição). Neste contexto, pode-se falar no desborde dos direitos e garantias fundamentais, derivados que são dos direitos humanos, para além das fronteiras nacionais. No campo da tributação, passa-se a considerar direitos e deveres fundamentais no plano internacional, derivados dessa coordenação entre ordens constitucionais.

Porém, pode-se falar também em deveres correlatos a tais direitos fundamentais. A tributação internacional não está isenta de um princípio fundante de justiça tributária, como já exposto no item precedente. Os direitos e garantias fundamentais, base dessa concepção ética da tributação, ultrapassam as fronteiras nacionais: demandam das autoridades fiscais uma compreensão mais abrangente sobre seu papel no mundo globalizado, demandam dos Tribunais um diálogo mais forte, demandam uma construção de sentido capaz de maximizar o dever de solidariedade típico do Estado Democrático de Direito.

3 A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Estabelecidas as premissas sobre o papel dos direitos fundamentais, seu transborde além das fronteiras estatais, cumpre destacar os fundamentos doutrinários da tributação internacional e como eles devem ser revistos no atual panorama.

Para tanto, parte-se da formação do direito tributário internacional, a fim de estabelecer a evolução histórica dos cânones desta disciplina. A análise histórica da formação do Estado e das relações internacionais entre Estados é o ponto de partida. Observa-se como as relações tributárias são firmadas tanto pela legislação estatal quanto pelo trabalho de organismos supraestatais, demonstrando-se a relação entre tais esferas para a construção de sentido do direito tributário internacional, incluindo a análise do papel da Constituição neste processo.

Ato contínuo, considerando o panorama de mudança na sociedade internacional, com a crescente globalização das cadeias de produção, analisar-se-á como os princípios fundamentais da tributação internacional vêm se tornando insuficientes para orientar a aplicação da lei neste contexto. Apresenta os conceitos básicos da tributação internacional, relacionando-os com a crise funcional do Estado. Denunciam esta crise dois fenômenos contemporâneos: a guerra fiscal internacional (*harmful tax competition*) e a erosão da base arrecadatária decorrente do desvio de lucros (*base erosion and profit shifting*).

Esses fenômenos, repita-se, demonstram a impossibilidade de se encarar a tributação internacional desde o ponto de vista formalista típico da idade moderna. Como reação, cada vez mais os Estados nacionais, cuja atividade tributária ainda é justificada na soberania, buscam adotar mecanismos capazes de combater abusos dos contribuintes. Essas medidas, porém, geram conflitos entre as diversas jurisdições. Exemplo deste fato é a adoção de regras para tributação de empresas coligadas ou controladas no exterior (CFC rules), as quais buscam dotar o estado da residência de mecanismos capazes de tributar renda mundial indisponibilizada para tributação em seu próprio território.

3.1 Fundamentos da Tributação Internacional

A partir da análise da formação do Estado, será desenvolvida a análise dos fundamentos da tributação internacional. Veja-se que a atividade tributária é até mesmo anterior à existência do Estado. Na Roma antiga, por exemplo, os tributos equivaliam à pilhagem sobre o patrimônio dos povos vencidos. Os fundamentos da tributação evoluíram

junto com o Estado. Na esteira das ideias hobbesiana, lockeana e rousseauiana sobre pacto social e o controle por um terceiro detentor da soberania, passou o controle da atividade tributária ao Estado. Os direitos fundamentais de primeira geração, ao mesmo tempo que passaram a impor as barreiras ao poder estatal, também limitaram a atividade tributária.

Neste contexto, o direito tributário internacional já existia: havia tratados isentando a tributação das rendas de representantes diplomáticos, por exemplo. Ao se consolidar a coordenação dos mercados, a instituição de leis e a garantia da ordem pelos Estados, com a adoção de moedas e sistemas de câmbio, a atividade tributária sobre rendas de estrangeiros tornou-se extremamente relevante.

3.1.1 Formação do Direito Tributário Internacional

A evolução da tributação em geral e da tributação internacional em particular se confunde com a evolução da própria ideia de Estado. As primeiras sociedades humanas se reuniram em pequenos grupos, comandados por um chefe tribal (normalmente o patriarca ou o guia religioso) ou por uma família específica. Tais líderes eram eleitos ou aclamados, emergindo na forma de consenso grupal, tendo poder sobre os semelhantes, porém não constituíam um “poder centralizador da coerção”: não havia lei ou governo como entendidos atualmente¹⁴³.

Apesar de não haver qualquer tipo de sistema judicial ou de coerção, tais sociedades pré-estatais possuíam instituições para distribuição de justiça: compromissos de vingança ou restituição em razão de danos causados; sistemas rudimentares de arbitragem para permitir a resolução pacífica de conflitos; e um rudimentar sistema penal para a compensação ou reparação de danos¹⁴⁴.

A evolução dos agrupamentos sociais criou a necessidade de ordem e estrutura capazes de impor a coerção necessária ao seu funcionamento. Muitas vezes, as diferentes disputas por honra, propriedade ou reconhecimento motivaram a ocorrência de guerras, fazendo surgir toda uma estrutura para sua manutenção: os romanos, por exemplo, constituíram sua sociedade em torno às guerras de conquista como uma forma de manter sua civilização¹⁴⁵.

¹⁴³ FUKUYAMA, Francis. *The origins of political order: from prehuman times to the French Revolution*. [S.l.]: Profile Books, 2011. p. 54.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 69.

¹⁴⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 2011. p. 17.

Nesta fase de agrupamentos sociais, os tributos eram utilizados como instrumentos de dominação, cuja principal característica era a natureza confiscatória. A propriedade do vencido era pilhada pelo vencedor em um contexto de guerras de conquista. Na antiguidade grega e romana, os tributos também serviam como instrumento de sujeição, já que o cidadão livre não estava sujeito a tributos, havendo carga impositiva apenas sobre os conquistados escravizados (através da perda patrimonial) e aos “não cidadãos” (os que não eram livres ou os estrangeiros)¹⁴⁶.

Apenas no final do século XVIII, Hobbes veio a explicar o surgimento do Estado moderno a partir de um conceito de subsunção da vontade com o objetivo de alcançar a paz. Para ele, o estado natural do homem seria o da guerra permanente; logo, o homem se submeteria ao Estado por medo da morte em nome de uma paz imposta, realizando um autêntico contrato social. A paz permitiria a alocação de recursos em outras atividades, cabendo ao Estado o direito de tributar, recrutar ou de demandar do cidadão seus pertences¹⁴⁷.

Ainda segundo Hobbes, “força e justiça seriam os braços da República e a ‘segurança’ (jurídica) adviria da própria existência da República”¹⁴⁸. O “Leviatã” hobbesiano, ao justificar o domínio do Estado sobre o homem mediante o contrato social, tinha como finalidade a garantia da segurança corporal e patrimonial. O Estado se igualava ao soberano, o sinônimo de *magnus homo*. Sua atuação se dava por meio da lei civil formada pela vontade do soberano, garantindo privilégios às cortes e círculos próximos, porém compreendida como “uma obrigação que priva a liberdade concedida pela lei da natureza (jusnaturalismo)”¹⁴⁹.

Sucedendo à visão hobbesiana, Locke partiu do pressuposto de que existiriam direitos no estado de natureza. Indivíduos seriam seres racionais, reconheceriam direitos e viveriam conforme tais direitos. Para ele, o estado de natureza corresponderia a uma vida pacífica, harmônica, racional, porém eventualmente obnubilada pelas paixões.

O Estado, então, surgiria como a autoridade necessária para prevenir a guerra e resolver conflitos. O indivíduo racional reconheceria a necessidade de uma autoridade comum para reger conflitos decorrentes de sua própria existência. Essa seria, portanto, a natureza do poder político. O indivíduo - em Locke - possuiria direitos naturais, trazendo-os consigo para a sociedade civil, como forma de impor limites à ação do soberano. Aqui, o que se evidencia é

¹⁴⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 2011. p. 17.

¹⁴⁷ FUKUYAMA, Francis. *The origins of political order: from prehuman times to the French Revolution*. [S.l.]: Profile Books, 2011. p. 81-82.

¹⁴⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 133.

¹⁴⁹ *Ibid.*, p. 135.

o soberano juiz e não o soberano absolutista: o Estado deveria obedecer aos termos do contrato firmado, isto é, o poder que lhe é atribuído deve respeitar os direitos naturais.

Rousseau, por sua vez, inverte a ordem dos fatores, ao estabelecer que a vida em natureza é melhor que a vida em sociedade. O “estado de natureza” corresponderia ao indivíduo vivendo em comunidade, havendo o compartilhamento dos bens. O desequilíbrio do estado de natureza ocorre quando alguém tenta implementar a propriedade privada, a qual gera decadência, desequilíbrio e, por conseguinte, violência. O Estado, então, foi explicado a partir do paradigma da proteção e contenção da propriedade: os homens nascem livres e iguais, ingressando no Estado para proteger a propriedade privada. Assim, caberia à autoridade comum dita proteção¹⁵⁰.

A fim de que tais modelos de Estado pudessem emprestar à sociedade a proteção que lhe era devida, deveriam ter meios de financiamento de suas ações; logo, a legitimidade do Estado para a cobrança de tributos repousaria na própria existência da sociedade. Quanto mais funções de proteção social o Estado abrange, mais meios para financiamento de tais atividades necessitará, trasladando ao corpo social a necessidade dessa manutenção¹⁵¹.

Hobbes, Locke e Rousseau viam o Estado como um “prestador de serviços” ao indivíduo: ele existiria para manter a paz ou evitar que o homem seja seu próprio algoz. Há, inegavelmente, uma relação de troca, na qual o indivíduo opta por viver em sociedade, na medida em que recebe benefícios do Estado.

Dessa forma, afirma-se a existência de uma relação entre a propriedade e a receita do indivíduo, e entre a propriedade e o serviço prestado pelo Estado¹⁵². Nesta seara, nota-se uma grave contradição: como proteger a propriedade privada do indivíduo por meio da existência de um Estado, o qual deve atender sua própria propriedade? De onde emana o direito de propriedade do Estado? E mais: qual o direito de propriedade de um agente que atua como meio para a consecução de um fim (a pacificação social)?

Locke considerava que a propriedade seria inerente ao estado de natureza do indivíduo. Este, ao compor a sociedade por intermédio da convenção social, renunciaria ao direito de propriedade em nome de uma autoridade soberana. Tal renúncia à propriedade

¹⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 135.

¹⁵¹ CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo : Quartier Latin, 2009. p. 30.

¹⁵² *Ibid.*, p. 77.

autorizaria a imposição soberana sobre a propriedade, devendo esta soberania ser exercida por meio da lei organizadora do exercício da soberania fiscal¹⁵³.

Por outro lado, para Rousseau, o direito de propriedade do Estado derivaria da clara distinção entre propriedade pública e propriedade privada, sendo aquela a responsável pela manutenção da máquina estatal. O patrimônio estatal seria constituído após o estabelecimento da lei, com o fim de manter os magistrados e outros oficiais, chamando-se *ararium* ou fisco ao conjunto de bens (dinheiro ou terras) obtidos¹⁵⁴.

Ponto comum das visões de Locke e Rousseau foi a demonstração de que a lei deveria justificar o tributo e a relativização da propriedade. A vontade do soberano, o “Leviatã” hobbesiano, cedeu passo ao império da lei, ao “Estado de direito”. O império da lei outorgou ao Estado a legitimidade de exercer um poder em nome do povo que o exercia através das câmaras legislativas. A perda (pelo menos parcial) da propriedade, então, passou a ser legitimada pela atuação do próprio cidadão quando da atuação por meio dos seus representantes no legislativo.

O desenvolvimento desta visão emprestou o fundamento filosófico às vindouras revoluções norte-americana e francesa, ambas do final do século XVIII, em busca da liberalização do Estado e a obtenção da estabilidade necessária ao florescimento do mercado. Nos momentos pré-revolucionários, uma descrição das sociedades daqueles dois países dava conta de que “os excluídos são assimilados pela classe dominante a instrumentos de trabalho, a máquinas bípedes, sentem negada a sua qualidade de homens e de indivíduos”¹⁵⁵.

A sociedade francesa era descrita como “uma multidão imensa de homens sem propriedade”, em luta cotidiana pela sobrevivência e sujeitos a um abismo que separava “as classes felizes e as classes infelizes da sociedade”¹⁵⁶. O discurso de liberdade e direito à propriedade, portanto, foi bastante propício para incutir nas massas o desejo de mudança contra a exploração e opressão das classes superiores.

Chevallier¹⁵⁷ resumiu os pilares do Estado de Direito moderno em duas vertentes: culto da razão e o primado do indivíduo. O primeiro pilar traduz crença nas virtudes da ciência, a fé no progresso industrial, a ideia de que a história tem um sentido único e a convicção no universalismo do modelo ocidental. O segundo pilar informa a existência de um

¹⁵³ CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo : Quartier Latin, 2009. p. 37.

¹⁵⁴ *Ibid.*, p. 35.

¹⁵⁵ LOSURDO, Domenico. *Contra-história do liberalismo*. São Paulo: Ideias & letras, 2006. p. 134.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 147.

¹⁵⁷ CHEVALLIER, Jacques. *O Estado pós-moderno*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 14.

indivíduo como referência suprema nas esferas particular e pública, fazendo-o único “mestre de seu destino”.

Os totalitarismos do século XX bem transmitiram essa esterilidade do Estado de Direito: pretendiam abarcar o poder total sobre os indivíduos, desnaturando os princípios de sua conformação original. As duas grandes guerras, os regimes nacionais-socialistas da Europa Ocidental e as ditaduras socialistas foram todos fundamentados na ideia estéril de Estado de Direito¹⁵⁸.

Contra a esterilidade do Estado de Direito, foram resgatadas noções de valores perdidas ao longo da evolução do Estado. Segundo Hesse¹⁵⁹, o Estado somente poderia ser compreendido com base em duas dimensões: como unidade sempre a ser formada e como atuação e atividade dos poderes constituídos sobre essa base. Para ele, o Estado está vinculado à existência de atividades humanas, devendo ser criado e posto em vigor segundo estas necessidades. Nesta toada, a Constituição corresponderia à ordem fundamental jurídica da coletividade, determinando os princípios diretivos segundo os quais deve formar-se a unidade política da atividade estatal¹⁶⁰.

Portanto,

Não há dúvidas de que a grande mudança de paradigma do Estado de Direito deu-se com a passagem da onipotência do legislador para a submissão do legislador e da Lei à Constituição (i), hierarquicamente superior à lei ordinária, e garantida por uma jurisdição de controle de constitucionalidade (ii)¹⁶¹.

Pode-se destacar ainda que o século XX foi marcado pelo conflituoso binômio capital-trabalho. A paulatina construção do Estado liberal e sua doutrina econômica - o capitalismo - veio a propiciar um domínio do capital sobre as relações sociais. Avelãs Nunes¹⁶² aborda o fato de o liberalismo considerar a vida em sociedade como baseada em relações contratuais livremente assumidas pelos indivíduos, ou seja, os resultados do funcionamento do mercado acerca da distribuição de riqueza e rendimentos eram legitimados pela livre escolha, o que demonstrava o caráter democrático da economia.

O Estado Democrático de Direito, então, passou a ser um Estado de marcada índole constitucional, em que o poder público é juridicamente constituído e limitado por meio de

¹⁵⁸ CHEVALLIER, Jacques. *O Estado pós-moderno*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 27.

¹⁵⁹ HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998. p. 33.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 36-37.

¹⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 155.

¹⁶² HESSE, *op. cit.*, p. 65.

princípios constitucionais formais e materiais. Esses princípios orientam a formulação de políticas públicas para a proteção do bem-estar social, destacando-se notadamente pela proteção à dignidade da pessoa humana como valor fundante.

A passagem do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito marcou, também, a evolução do fundamento da tributação. Dentro dos regimes absolutistas, o soberano poderia impor sua vontade sem quaisquer limites. Após a idealização do contrato social, da formação do Estado, do surgimento do liberalismo, a tributação passou a ser limitada pela legalidade.

A tributação passou de um mero poder do soberano para constituir um poder do Estado, exercido pelos cidadãos detentores do poder soberano¹⁶³, como forma de expressão da liberdade que estes passaram a gozar. Neste quadrante, o particular é a fonte de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela delas ao Estado em nome da proteção já anunciada.

Os movimentos históricos que culminaram na passagem do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito demonstraram a necessidade de se repensar o Estado, a partir de uma liberdade positiva: interessava a proteção das minorias, a proteção a um mínimo existencial do homem concreto e a não discriminação entre nacionais e estrangeiros¹⁶⁴. Após a Segunda Guerra Mundial, verificadas as inúmeras atrocidades ao ser humano, ao conceito mínimo de uma dignidade, observou-se a necessidade de um comprometimento maior quanto às obrigações de respeito aos direitos e liberdades humanas.

A principal característica da tributação no Estado Democrático de Direito corresponde à sua proteção da dignidade da pessoa humana na medida em que transpassa a mera defesa da propriedade e atua com o foco a concretizar uma sociedade igualitária sob dois pontos de vista: o do contribuinte e o do Estado.

Para o contribuinte, fala-se no dever de contribuir (afastando, por conseguinte, a moralidade de evasão fiscal) devidamente limitado a um valor tal que a contribuição não venha a causar-lhe problemas de subsistência. Para o Estado, o dever ético-moral tributário reside no dever de arrecadar em consonância com o limite posto pelo mínimo existencial, na forma prescrita pela lei, com pouquíssima margem de discricionariedade. Há, portanto, uma

¹⁶³ TÔRRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia, p. 56.

¹⁶⁴ GÓMEZ ISA, Felipe. La declaración universal de derechos humanos: algunas reflexiones en torno a su génesis y a su contenido. *In: LA DECLARACIÓN universal de derechos humanos en su cincuenta aniversario*. Bilbao: Universidad de Deusto, 1999. p. 19-20.

concomitância entre o dever de pagar tributos e o direito de arrecadá-los, a fim de que concretizem princípios éticos presentes nos direitos fundamentais¹⁶⁵.

O fundamento de validade constitucional dos tributos, então, passa a ser uma questão de competência: os titulares do poder soberano, por meio da Constituição, atribuem ao Estado a competência para exercer a tributação sobre a riqueza necessária para o sustento de suas atividades. Fala-se, inclusive, no *Estado constitucional tributário*, concebido como aquele financiado por “tributos, instituídos nos limites previstos pela Constituição, como meios financeiros para cobertura dos custos com a organização do Estado, direitos sociais e todos os fins das suas competências materiais”¹⁶⁶.

A fundamentação dos tributos exposta até o momento demonstra sua ligação com os elementos típicos do Estado: território, povo e soberania. Apesar de a fundamentação teórica haver evoluído da sujeição para o exercício de competências, a tributação atingiria apenas as riquezas produzidas por seus habitantes, nos limites territoriais do Estado, pois, conforme Díez de Velasco¹⁶⁷, o Estado exerce suas competências em caráter territorial e pessoal dentro de “*un ámbito territorial específico, es decir, establece normas para vigorar en un territorio geográficamente limitado*”.

A soberania fiscal é explicada por Casalta Nabais¹⁶⁸ como um conceito tipicamente moderno, uma expressão da plena potestade dos reinos medievais face aos poderes feudais e comunais. Trata-se de um “conceito teológico secularizado” traduzível como o “poder de um ente que não tem acima de si qualquer outro poder nem encontra, no plano humano, nenhum limite”.

Porém, atualizando o conceito de soberania fiscal aos tempos atuais, Casalta Nabais ressalta que ela salta do mundo político e se consagra no mundo jurídico como expressão máxima da função legislativa: a soberania fiscal existe para “expressar o nível supremo do poder tributário, separando, deste modo, esse nível, que cabe ao estado, dos outros níveis desse mesmo poder, que cabem às regiões ou outras estruturas de descentração estadual”¹⁶⁹.

A soberania fiscal, portanto, está ligada ao exercício das competências tributárias originárias: soberano é o Estado que exerce as competências primeiras inscritas na Constituição. Em última instância, a limitação quanto ao exercício das competências tributárias encontra sua demarcação territorial nas limitações geográficas impostas pelo

¹⁶⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 91-92.

¹⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 170.

¹⁶⁷ DíEZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de derecho internacional publico*. Madrid: Tecnos, 1991. t. 1, p. 312.

¹⁶⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Lisboa: Almedina, 2009. p. 291.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 300.

conceito político de soberania estatal, decorrente da conexão territorial entre o contribuinte e seu Estado¹⁷⁰.

Todavia, é bastante comum que os mesmos Estados desejem exercer a competência arrecadatória sobre estrangeiros que busquem a obtenção de rendas em seu território. Movimentos transfronteiriços já eram comuns no regime feudal, quando diversos mercadores transitavam entre diversos feudos a fim de realizar suas operações comerciais. Cada vez mais passou-se a incrementar contatos comerciais entre países no Estado moderno, atingindo seu ápice no período pós-revolução industrial, consoante lição de Andrade¹⁷¹:

Os países nos quais se consolidou a Revolução Industrial foram aqueles que, por primeiro, alvitram a conveniência política de instituir um regime de tributação sobre as rendas produzidas no âmbito empresarial. Seguiu-se à consolidação do desenvolvimento capitalista uma fase de expansão além fronteiras, em que as indústrias passaram a operar preponderantemente por meio de filiais, em territórios submetidos a outras jurisdições. Assim, nos anos de passagem do século XIX para o XX, o capital destinado ao investimento diretor em países diversos do país de origem se movimentava pela abertura de filiais nos países de destino.

O final do século XIX foi bastante fértil na criação de mecanismos para evitar a dupla tributação da renda. Nesse período, foram firmados os primeiros tratados bilaterais para evitar a tributação da renda de membros de missões diplomáticas, ou mesmo, de tratados com cláusulas para evitar a não discriminação em razão da nacionalidade¹⁷².

Além dos cuidados quanto à tributação incidente sobre a renda, verificou-se a necessidade de evitar (ou diminuir) a tributação da renda empresarial nessa mesma época. Em meados do século XIX, por exemplo, a Prússia utilizava um conceito de estabelecimento capaz de levar à tributação em um município, mesmo que o proprietário do espaço comercial estivesse domiciliado em outra cidade. Posteriormente, tratados entre Prússia e Saxônia e entre o Império Austro-Húngaro e Prússia utilizaram o mesmo conceito para evitar a tributação da renda em mais de um local¹⁷³.

Esse tratamento da renda empresarial e da renda pessoal decorreu do incremento da transnacionalização das operações no período apontado. Observou-se, pela primeira vez, o fenômeno da dupla tributação: a mesma renda, de um mesmo sujeito, produzida no mesmo

¹⁷⁰ SERRANO ANTÓN, Fernando. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). *Fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2007. p. 228.

¹⁷¹ ANDRADE, André Martins de. *A tributação universal da renda empresarial*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 49.

¹⁷² SERRANO ANTÓN, *op.cit.*, p. 244.

¹⁷³ CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005. p. 55.

lapso de tempo, passou a ser tributada pelo mesmo imposto por dois (ou mais) Estados distintos¹⁷⁴.

A interação de soberanias tributárias diferentes, com aplicação de distintos critérios fiscais sobre as rendas e atividades empresariais planteou a necessidade de reconsiderar os elementos que obstaculizavam o desenvolvimento das relações internacionais. Os legisladores dos países afetados passaram a coordenar suas competências exacionais, com o objetivo de viabilizar um sistema harmônico de normas de gestão tributária, criando, nas legislações internas, previsões sobre os casos envolvendo estrangeiros¹⁷⁵.

Após o fim da Primeira Guerra Mundial, tornou-se importante, principalmente na Europa, a coordenação das competências tributárias, devido ao crescimento industrial que converteu o fenômeno da dupla tributação internacional um obstáculo às relações comerciais entre os países¹⁷⁶. A luta constante das autoridades fiscais dos distintos Estados soberanos, então, passou à defesa de sua própria soberania tributária (no aspecto externo), com o fito de impedir a erosão de sua base tributária¹⁷⁷. Não houve, desde o início, a tentativa de estabelecer diálogos destinados a conseguir um equilíbrio equitativo quanto à distribuição das competências tributárias¹⁷⁸.

A primeira tentativa de coordenar a competência impositiva dos Estados ocorreu em 1923, quando a Liga das Nações (atual Organização das Nações Unidas, doravante ONU) produziu um estudo a fim de diminuir a concorrência impositiva. Ali, foram identificados três supostos básicos de relações entre o estrangeiro e o Estado que deseja submeter-lhe a tributação: residência dentro do território do Estado: o estrangeiro pratica uma atividade econômica dentro do território do Estado; o estrangeiro possui um imóvel no território do Estado¹⁷⁹.

Ao isolar os três fatos-base, a Liga das Nações criou uma forma de sistematizar e coordenar as diferentes competências tributárias com base em dois princípios: territorialidade e nacionalidade. Apesar de os Estados virem celebrando tratados bilaterais para evitar a dupla

¹⁷⁴ VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997. p. 2.

¹⁷⁵ RUBIO GUERRERO, Juan José. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). *Manual de fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007. p. 78.

¹⁷⁶ SERRANO ANTÓN, Fernando. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). *Fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2007. p. 244.

¹⁷⁷ SACCHETTO, Claudio. A cooperação internacional: a troca de informações como instrumento de combate à evasão. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 22, p. 83, 2008.

¹⁷⁸ RUNGE, Berndt R. Mutual agreement procedure and the role of the taxpayer. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, v. 9, n. 1, p. 16- 20, 2002.

¹⁷⁹ SERRANO ANTÓN, *op.cit.*, p. 228-229. No mesmo sentido: VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997. p. 16-19.

tributação desde finais do século XIX, o fato é que não havia coordenação, e tais tratados careciam de uma matriz. Assim, após a entrega do estudo, foi criado o primeiro modelo de convenção para evitar a dupla tributação em 1928. O modelo da Liga das Nações não foi, entretanto, bem recebido. Várias versões foram produzidas entre 1928 e 1946, porém sem acolhida pelos Estados componentes¹⁸⁰.

Em 1956, a Organização Europeia para o Desenvolvimento Econômico, atual Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (adiante OCDE), iniciou estudos baseados no modelo da Liga das Nações, vindo a lançar seu modelo próprio em 1963. Este, ao contrário do seu predecessor, foi bem acolhido, tornando-se um *standard* para os Estados membros e também para os não membros¹⁸¹.

Os fundamentos da tributação internacional, portanto, estão estabelecidos em um duplo *standard*: por um lado, as legislações próprias dos Estados - no exercício da competência tributária - estabelecem os *elementos de conexão* para aplicação da legislação tributária aos estrangeiros residentes ou não residentes e, por outro lado, os *tratados para evitar a dupla tributação* firmados por dois ou mais Estados para coordenar a tributação da renda.

3.1.2 As Fontes do Direito Tributário Internacional

O processo de formação do direito tributário internacional levou ao desenvolvimento de duas fontes fundamentais para análise do tema, razão pela qual a doutrina divide-se - em termos de nomenclatura - entre direito tributário internacional e direito internacional tributário.

O primeiro refere-se às situações “que tenham elementos de conexão com mais de uma ordem jurídica nacional”, enquanto que o segundo refere-se às “normas de fonte internacional com o mesmo objeto”¹⁸². Essa dicotomia entre direito tributário internacional e direito internacional tributário apresenta relevância por demonstrar haver uma influência mútua das fontes internas sobre as externas e vice-versa, lembrando o movimento circular entre o direito posto e o direito pressuposto. Portanto, quando se fala em fontes internas,

¹⁸⁰ SERRANO ANTÓN, Fernando. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). *Fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2007. p. 245.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 246.

¹⁸² SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 25.

refere-se à lei tributária, formada no seio do Estado, sob os auspícios da Constituição e limitada pelos direitos fundamentais ali postos.

As fontes externas, por outro lado, são mais variadas e abrangem, inicialmente, os tratados firmados pelo Estado com outros Estados, a fim de coordenar o exercício da atividade tributária. Além disso, deve-se salientar que pesam como fontes de direito internacional tributário os documentos formulados pelas pessoas jurídicas de direito supranacional, tais como os modelos de tratado elaborados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (adiante, OCDE) e pela Organização das Nações Unidas (ONU): os tratados em matéria de navegação marítima e aérea internacionais, além dos tratados para intercâmbio de informações; o *General Agreement on Trades and Tariffs* (adiante, GATT), o qual foi instituído a Organização Mundial do Comércio (adiante, OMC)¹⁸³.

É digno de nota destacar que o direito comunitário europeu também exerce influência na construção do direito tributário internacional, pois estabelece a existência de diretivas de cunho eminentemente fiscal, além de instituir princípios importantes como o da *não discriminação* e o da *liberdade de circulação*, os quais influenciam diretamente a atividade tributária internacional¹⁸⁴.

Importa fazer sobressair que tais fontes não se excluem e tampouco são exclusivas: elas se interpenetram e devem orientar a aplicação do direito tributário internacional, consoante se verá adiante.

3.1.2.1 A Interação entre Ordens Jurídicas: monismo versus dualismo

A dicotomia “tributário internacional / internacional tributário” bem manifesta essa dualidade e inter-relacionamento. Diz-se que o “direito tributário internacional” é aquele de fonte interna (o ordenamento limitado ao território geográfico soberano), enquanto que o direito internacional tributário está relacionado às normas produzidas no ordenamento externo (os tratados, os documentos produzidos por organismos internacionais etc.).

Tal dicotomia tem origem no conflito entre as teorias monista e dualista no direito internacional. Diferenciar uma e outra importaria na medida em que se considera que a fonte

¹⁸³ FALCON Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 23-24. O GATT original foi assinado em dezembro de 1945, após o fim da Segunda Guerra Mundial, com a finalidade de impulsionar o comércio e acabar com as medidas protecionistas. Esse acordo foi objeto de sucessivas revisões até que, em 1994, foi assinado um novo texto, o qual previu a criação da OMC.

¹⁸⁴ *Ibid.*, p. 30-33.

interna (ou do direito tributário internacional) superaria as normas de fonte externa (ou de direito internacional tributário) em uma relação de hierarquia normativa.

Seguindo tal raciocínio, dependendo de como se analise a questão, a Constituição (como norma fundamental), a legislação tributária, a jurisprudência e demais fontes normativas produzidas no exercício da competência estatal tributária poderiam prevalecer sobre as fontes externas, isto é, os tratados (bi ou multilaterais) firmados pelos Estados. Da mesma maneira, em se considerando um ordenamento monista, o tratado estaria em posição hierarquicamente superior à Constituição e à legislação interna.

Para Kelsen,¹⁸⁵

Esta visão monista é o resultado de uma análise das normas do Direito internacional positivo referente aos Estados, ou seja, às ordens jurídicas nacionais. A partir do ponto de vista do Direito internacional vê-se a sua conexão com o Direito nacional e, por conseguinte, com uma ordem jurídica universal. Mas – por mais estranho que isso possa parecer – a maioria dos teóricos do Direito internacional não compartilha essa visão monista. O direito internacional e o Direito nacional são, na sua opinião, duas ordens jurídicas separadas mutuamente independentes, que regulamentam matérias muito diferentes e que possuem fontes bem diferentes.

A primeira teoria (monismo) indica que os ordenamentos jurídicos estatal e internacional são um só, porque existe um só direito. O monismo sustenta que as relações entre Estados são de interpenetração, “tornadas possíveis por pertencerem a um sistema único baseado na identidade dos sujeitos (os indivíduos) e das fontes do direito (um fundamento ‘objectivo’ e não processos que põem em execução a vontade dos Estados)”¹⁸⁶.

Já o dualismo defende que as normas internacionais dependem de um mecanismo de assimilação para passarem a valer internamente. Aqui não há sujeitos comuns, pois cada um tem um campo de aplicação bem delimitado: o das relações interestatais e o das relações interindividuais, sendo que “o direito internacional não pode reger as relações entre indivíduos no quadro interno”¹⁸⁷. Kelsen aponta o dualismo (ou pluralismo) como sendo inexecutável, já que dois ordenamentos não podem existir mutuamente: o fundamento de um ordenamento existe no outro, em uma relação hierárquica. Daí afastar a noção de pluralismo em razão da impossibilidade lógica de coexistência de duas ordens com fundamentos de validade (norma fundamental) distintos¹⁸⁸.

¹⁸⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 516.

¹⁸⁶ DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Lisboa: Fundação Kalouste Gulbenkian, 2003. p. 96.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p. 97.

¹⁸⁸ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 531.

Determinados autores apontam que a opção por monismo ou dualismo implica diretamente a forma pela qual as fontes legislativas internas sobrepor-se-ão às fontes internacionais. Nesse sentido, Torres¹⁸⁹ refere:

As fontes e critérios de validade do direito interno são aquelas previstas no seio da respectiva Constituição, que indica os órgãos de produção do direito, define as competências materiais e prevê o processo legítimo para a respectiva juridificação. Desse modo, somente existirá para o sistema uma norma que vier a ser produzida por órgão dotado de competência e que tenha obedecido o respectivo processo de criação, nos termos da Constituição e das demais leis internas.

Torres¹⁹⁰ afirma ainda que o fato de o Direito Internacional exigir o critério *pacta sunt servanda* para obrigar o Estado signatário a cumprir os termos do acordo remete a uma relação de aplicabilidade e não de validade. A fonte jurídica, nesse caso, advém desse concurso de vontade dos signatários à luz do princípio *pacta sunt servanda*, agindo, cada um deles, mediante órgãos competentes (pelo princípio da representatividade) e seguindo um procedimento específico.

Por outro lado, Santiago¹⁹¹ afirma que a única diferença relevante entre monismo e dualismo radica na “possibilidade - existente somente no monismo - de invocação imediata do tratado após a troca dos respectivos instrumentos de ratificação, sem a necessidade de qualquer procedimento posterior de transformação ou de introdução”. Nenhuma delas se imporia em relação à outra, traduzindo, pois, uma decisão mais política do que técnica, devendo ser buscada na Constituição¹⁹².

De acordo com o que foi tratado no Capítulo 1 deste trabalho, hoje se deve aceitar o dualismo ante a pragmática das relações internacionais. A aceitação da teoria monista e, por suposto, da relação hierárquica kelseniana fundada na norma fundamental ignora a realidade, fechando-se em um esquema simplificador. Não se pode ignorar o grau de complexidade das relações entre Estados e entre cidadãos e Estados. A lei brasileira ultrapassa, em termos de efeitos, o território, afetando a soberania de outros países com os quais o Brasil mantém relação.

Da mesma maneira, o ordenamento nacional recebe influência direta dos documentos produzidos pelos organismos internacionais. Basta, para exemplificar esse fato, a alteração

¹⁸⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 554.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 556.

¹⁹¹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 26.

¹⁹² *Ibid.*, p. 28.

promovida pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, a qual inseriu, no art. 5.º da Constituição, o parágrafo terceiro, cuja redação confere, aos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos aprovados por três quintos dos votos dos respectivos membros de cada casa do Congresso Nacional, efeitos equivalentes aos das emendas constitucionais.

As relações, portanto, são complexas. O pensamento clássico sobre o monismo implica uma redução inapropriada da complexidade. As fontes de direito interno e externo dialogam e interagem em um movimento cíclico de mútua influência. À medida que as empresas e os indivíduos passam a incrementar as relações comerciais internacionais, estas expõem-se à legislação tributária de outros países distintos do de sua residência. Observa-se um movimento de influências mútuas para o aperfeiçoamento dos conceitos envolvidos na operação tributária.

A lei elaborada no marco da competência constitucional é de quem cria a obrigação tributária para o residente. Do ponto de vista do direito tributário internacional, ela é a fonte primária da obrigação. Ao tratado internacional não lhe é dado criar a obrigação; porém, lhe é dado alterar o modo como a competência será exercida.

No caso brasileiro, por exemplo, somente em 1995 houve a alteração da legislação tributária para possibilitar a tributação da renda em bases universais, apoiadas na conexão pessoal da sociedade residente no Brasil em relação a rendimentos auferidos no exterior, de forma ampla e irrestrita¹⁹³.

Todavia, o significado da tributação em bases universais não foi uma novidade do ordenamento brasileiro. A denominação dada pela legislação brasileira e, principalmente, o alcance do seu significado decorreram da paulatina construção de tal princípio junto à doutrina internacional, isto é, a doutrina produzida em outros países onde tal princípio foi primeiramente inserido. Da mesma forma, as discussões para a elaboração do modelo da OCDE trataram da possibilidade de alocar (ou coordenar) as competências tributárias dos diversos Estados, a fim de evitar a dupla tributação aplicável sobre a mesma renda, pelos mesmos tributos, no mesmo espaço de tempo¹⁹⁴.

Tributação em bases universais (ou *worldwide income taxation*), seja princípio, seja regra de conexão, significa que todo residente será tributado pelas rendas que auferir tanto no

¹⁹³ GOMES, Marcus Lívio. A tributação das controladas e coligadas no exterior: o que realmente restaria ao Supremo Tribunal Federal julgar? In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 580.

¹⁹⁴ Sobre a OCDE e o papel na construção do direito internacional tributário, vide *supra*, item 1.3.

exterior quanto no país de seu domicílio¹⁹⁵. Seu conteúdo é essencial para o estabelecimento da competência para tributar e dos efeitos da tributação sobre a renda, com o fito de evitar a dupla incidência sobre a mesma. O significado da tributação em bases universais é o mesmo na Alemanha (*Universalitätsprinzip*)¹⁹⁶ e na França (*imponibilité illimitée*)¹⁹⁷, percebendo-se a influência mútua entre legislações tributárias em relação a si mesmas e em relação a elas e às redes de tratados.

O que se observa, na esteira do que afirma Avi-Yonah¹⁹⁸, é que há um significativo grau de convergência entre as diversas jurisdições no que tange aos aspectos semânticos e sintáticos da legislação tributária:

Por exemplo, todo país desenvolvido tende atualmente a tributar a renda passiva obtida pelos seus residentes além do território (através de regras aplicáveis sobre o controle de corporações estrangeiras e fundos estrangeiros de investimentos, as quais foram inspiradas no exemplo norte-americano), e a isentar ou diferir renda oriunda de renda ativa.

A interpenetração entre os ordenamentos interno (direito tributário internacional) e externo (direito internacional tributário) ocorre de tal forma que é possível destacar a formação de uma linguagem tributária internacional. Ao se falar em “renda”, principal objeto da tributação (inter)nacional, cada ordenamento aparenta dar um significado distinto, oriundo do exercício da competência tributária.

Todavia, para coordenar a aplicação da legislação tributária interna aos fatos envolvendo estrangeiros, não só o sentido de “renda” deve ser compreensível aos Estados que desejam exercer a competência arrecadatória sobre a “renda” do sujeito, como também os tratados internacionais funcionam como espelho do significado corrente aceito pela quase totalidade do mundo ocidental.

Tomando como base um comparativo simples entre a legislação brasileira e a espanhola, ambas tipificam a “renda tributável” como o produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de

¹⁹⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 86.

¹⁹⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 457. “Na hipótese de sujeito ao imposto de renda irrestrito é tributada a assim chamada renda mundial, que é a soma dos rendimentos, sendo indiferente onde foram os rendimentos gerados.”

¹⁹⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 192.

¹⁹⁸ AVI-YONAH, Reuven Shlomo. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007. p. 3.

qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados¹⁹⁹⁻²⁰⁰.

O tratado para evitar a dupla tributação, firmado entre Espanha e Brasil, prevê que o imposto sobre a renda deve ser compreendido como aquele tributo que incide sobre a totalidade da renda ou qualquer parte desta, incluindo impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens móveis ou imóveis, impostos sobre os valores de salários pagos pelas empresas, assim como os impostos incidentes sobre as mais-valias²⁰¹.

O tratado para evitar a dupla tributação não apresenta um conceito de renda, deixando para a legislação local a demarcação do significado deste imposto, isto é, seu alcance e sobre quais hipóteses de incidência recairá. A interpretação da lei quanto ao caso do brasileiro que obtém renda no Estado espanhol (ou vice-versa), a fim de evitar a dupla tributação pelos Estados que adotam o princípio da renda mundial, passa necessariamente pela compreensão do conceito de “renda” tributável nos dois Estados. Demonstrado que há um reenvio conceitual, não se pode negar que tanto a legislação interna influencia o entendimento do tratado, quanto o tratado influencia a legislação interna em um movimento circular.

Dáí Vogel²⁰² ter afirmado, já em 1980, que a contínua interpretação da legislação tributária em nível internacional implicaria o desenvolvimento de uma “linguagem fiscal internacional”, substituindo o uso linguístico nacional. Van Raad²⁰³ também compartilha tal opinião quando afirma que as divergências na interpretação decorrentes de diferenças de direito interno que cada Estado aplica sobre a base do tratado, em vez de ser resolvido por meio de referência à lei do país de origem, devem ser removidas mediante o estabelecimento de uma língua franca, uma linguagem fiscal verdadeiramente “internacional”.

Calha salientar que o significado das palavras e expressões, quando se discute matéria tributária em nível internacional, não é pronto e acabado. O significado de uma palavra em

¹⁹⁹ BRASIL. *Lei n.º 5.172, de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 05 nov. 2013.

²⁰⁰ ESPANHA. *Lei n.º 35, de 28 de novembro de 2006*. Dispõe sobre o imposto de renda das pessoas físicas e modifica parcialmente as leis sobre o imposto de sociedades, sobre a renda de não residentes e sobre o patrimônio. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, n. 285, 29 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2013. “1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley”.

²⁰¹ ESPANHA. Instrumento de ratificação do convênio entre o Estado Espanhol e a República Federativa do Brasil para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, realizado em Brasília, em 14 de novembro de 1974. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, 31 dic. 1975. Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/1975/12/31/pdfs/A27062-27068.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2013.

²⁰² VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997. p. 58.

²⁰³ VAN RAAD, Kees. *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*. *Intertax*, [S.l.], v. 29, n. 6-7, p. 212-218, 2001.

um dicionário geral não é determinante para a compreensão da renda tributada, ou mesmo, da forma como a competência tributária será exercida. O significado dos termos utilizados pela legislação tributária interna se comunica com o significado construído no cenário internacional, seja por intermédio do trabalho acadêmico, seja através do uso corrente do termo no mundo dos negócios e no mundo jurídico²⁰⁴.

Afigura-se relevante demonstrar que um termo corrente refere-se a um conceito típico fiscal da lei, como “lucros”, “residência”, “proventos”, e outros são melhor compreendidos quando usados no contexto da linguagem fiscal internacional. O uso dos termos neste contexto resulta na normalização internacional do significado dos termos, podendo, assim, concretizar-se o “sentido comum” dos termos do tratado, o que influencia a legislação local e vice-versa²⁰⁵.

A construção do sentido e a correlação entre direito interno e direito internacional superam a dicotomia apresentada no início deste tópico a respeito do duelo entre monismo e dualismo. Ao final, ambos refletem apenas um método de absorção, um procedimento que não influencia na construção de sentido dos termos comumente usados na legislação interna e nos textos dos tratados internacionais em matéria tributária.

A convergência dos ordenamentos é tal que o processo de construção de sentido ultrapassa a mera fronteira da discussão procedimental monismo/dualismo. Esta atribuição de sentido, diga-se, não é realizada de qualquer forma, escolhendo-se qualquer sentido, mas, sim, observando-se o sentido hermeneuticamente adequado de acordo com a construção histórica (tradição)²⁰⁶ de sentido do vocábulo analisado, conjugando-a com a realidade (saber pragmático). Os sentidos de um texto, afirma Streck²⁰⁷, “são atribuíveis a partir da facticidade em que está inserido o intérprete e respeitando os conteúdos de base do texto, que devem nos dizer algo”.

Afirma-se estar-se diante de um fenômeno tipicamente pós-moderno: diversos ordenamentos jurídicos dotados de influência mútua levam à convergência linguística para a construção de um sentido comum. Ora, se há uma convergência de horizontes no que tange à compreensão dos termos empregados tanto pela legislação interna quanto pelo ordenamento internacional, não se pode falar em ordenamentos distintos do ponto de vista formal.

²⁰⁴ WATTEL, Peter J. MARRES, Otto. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European taxation*, Netherlands, p. 222-235, Jul./Aug. 2003.

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ “[...] Gadamer entende que o verdadeiro sentido de um texto também será denominado pela situação histórica (a sua tradição) do intérprete”. ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 236.

²⁰⁷ STRECK, Lênio Luiz. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 338.

Não se poderá admitir um uso dissonante dos termos do tratado internacional e da legislação interna quando analisado pelo tribunal interno. Há um sentido e uma coordenação já explicitados historicamente no sentido de haver uma linguagem tributária internacional já formada. A interpenetração histórica dos sentidos demonstra o equívoco quanto ao entendimento tradicional de que a interpretação do tratado é autônoma em relação à legislação interna, isto é, deve sempre ser observada no contexto do próprio tratado e somente dele para, só em caso excepcional, recorrer ao que dispõe a legislação interna.

Se o sentido histórico dos termos do tratado já está posto, caberá ao intérprete compreender o caso e atribuir-lhe o sentido próprio coordenando o disposto no tratado para evitar a dupla tributação e a legislação interna, não simplesmente extrair a norma aplicável ao caso ou proceder à qualificação do caso para fins de aplicação da legislação correlata.

A interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional deve ter em conta a natureza de limitação de competência para ser efetiva. Considerado um conjunto de regras de distribuição da competência, o tratado deverá ser interpretado apenas em relação ao alcance e aplicação da legislação interna sobre um determinado fato. Neste caso, verificar-se-á se as definições contidas no texto do tratado afastam a competência do Estado em relação ao caso específico analisado na forma das regras analisadas, a fim de resolver qualquer dúvida sobre o entendimento deste por parte dos intérpretes. A operação interpretativa dos tratados para evitar a dupla tributação internacional é assim narrada por Campo Azpiazu²⁰⁸:

El Convenio define las rentas que se incluyen en cada artículo, por lo que será necesario comprobar, de acuerdo con las definiciones que plantea el Convenio, cuál es el artículo aplicable al caso concreto. No hay que olvidar que se está analizando sólo el Convenio y, aunque probablemente la renta tendrá la misma naturaleza en la legislación interna, se pretende determinar la potestad tributaria según el Convenio. A continuación el Convenio determinará la potestad para gravar esa renta. Como se ha mencionado en líneas anteriores, el Convenio puede determinar que la tributación sea exclusiva de uno de los Estados o que sea compartida y ambos Estados puedan gravar. Si la potestad es compartida el Estado de la fuente podrá aplicar su legislación interna con los límites que establezca el Convenio.

Em outras palavras: ao definir o que é “renda tributável”, o próprio tratado para evitar a dupla tributação internacional traz em seu bojo a definição do termo “renda” para fins de tributação; mais adiante, afirma qual será o Estado contratante competente para tributar a “renda” conceituada.

²⁰⁸ CAMPO AZPIAZU, Carolina Del. Modelos, fines, estructura e interpretación y calificación de los convenios de doble imposición. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). *Manual de fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 2007. v. 1, p. 559.

Tome-se um segundo exemplo: o tratado Brasil-Canadá para evitar a dupla tributação sobre a renda, introduzido no ordenamento brasileiro pelo Decreto nº 92.318, de 23 de Janeiro de 1986, limita seu campo de aplicação “aos impostos sobre a renda cobrados por cada um dos Estados Contratantes, seja qual for o sistema usado para sua cobrança” (artigo II)²⁰⁹.

No mesmo tratado, o artigo III traz definições-base a serem consideradas pelos Estados contratantes, tais como “Brasil” e “Canadá”, em seus sentidos físicos²¹⁰, a fim de limitar a competência territorial. Outra definição contida no tratado são “pessoa”²¹¹, “nacional”²¹² e “sociedade”²¹³, a fim de estipular a identidade subjetiva dos contribuintes a serem alcançados pela exação e assim por diante.

Ao trazer suas próprias definições, o tratado, para evitar a dupla tributação, busca esclarecer os elementos básicos para distribuição da competência entre os Estados contratantes para fins de tributação. Todavia, considerando os defeitos comuns da linguagem, o próprio tratado traz disposição específica buscando integrar aspectos não previstos em seu texto. Daí a existência do artigo III, segunda alínea, cuja redação é a seguinte²¹⁴:

Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Há, portanto, um sistema interpretativo organizado no bojo do próprio tratado, em processo de contínua referência à legislação interna. Além dos termos previamente definidos, como regra consta no bojo do tratado uma cláusula geral de interpretação e

²⁰⁹ BRASIL. Decreto n.º 92.318, de 23 de Janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Canada/Dec923181986.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

²¹⁰ “a) o termo “Brasil” designa o território da República Federativa do Brasil, isto é, a terra firme continental e insular e respectivo espaço aéreo, bem como o mar territorial e o leito e subsolo desse mar, dentro do qual, em conformidade com o Direito Internacional e com as leis brasileiras, o Brasil possa exercer seus direitos; b) o termo “Canadá”, empregado em sentido geográfico, designa o território do Canadá, incluindo qualquer área além dos mares territoriais do Canadá que, segundo as leis do Canadá, seja uma área sobre a qual o Canadá possa exercer direitos com respeito ao fundo do mar e subsolo e seus recursos naturais.” *Ibid.*

²¹¹ “d) o termo “pessoa” compreende uma pessoa física, uma sociedade ou qualquer outro grupo de pessoas.” *Ibid.*

²¹² “e) o termo “nacionais” designa: i) todas as pessoas físicas, que possuam a nacionalidade de um dos Estados Contratantes; ii) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com as leis em vigor num Estado Contratante.” *Ibid.*

²¹³ “f) o termo “sociedade” designa qualquer pessoa jurídica ou qualquer entidade que, para fins tributários, seja considerada como pessoa jurídica;” *Ibid.*

²¹⁴ *Ibid.*

reenvio ao próprio sistema interno para sanar quaisquer dúvidas ou entendimentos conflitantes. Em qualquer caso, a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional não deve fugir do contexto em que foi elaborada, devendo tomar em conta o “conteúdo semântico da Convenção” para produzir a norma concreta individual em cada caso²¹⁵.

Avery Jones²¹⁶, inclusive, percebe a existência de uma relação de circularidade: os conceitos utilizados no modelo da OCDE não só sofrem influência dos ordenamentos internos, como também os influenciam em uma relação de circularidade. Mediante a análise dos conceitos presentes no modelo OCDE, afirmou-se que todos os conceitos presentes no modelo podem ser encontrados em versões anteriores de algum tratado ou nas legislações internas dos países continentais europeus (de tradição *civil law* em contraposição ao *common law* britânico), principalmente porque foram estes que mais influenciaram a criação da rede de tratados após a Primeira Guerra Mundial.

Ora, se há uma convergência de horizontes no que tange à compreensão dos termos empregados tanto pela legislação interna quanto pelo tratado, a análise dos casos deve observar a pragmática e não somente a semântica. Não se poderá admitir um uso dissonante dos termos do tratado.

A interpenetração histórica dos sentidos demonstra o equívoco quanto ao entendimento tradicional de que a interpretação do tratado é autônoma em relação à legislação interna, isto é, deve sempre ser observada no contexto do próprio tratado e somente dele para, só em caso excepcional, recorrer ao que dispõe a legislação interna²¹⁷.

Portanto, não se afigura essencial separar ordenamento interno do internacional; ao contrário, a mútua relação entre ambos é uma marca da própria transconstitucionalidade dos ordenamentos. Essa complexidade corresponde a um elemento intrínseco ao estudo da matéria. Monismo e dualismo não significam mais do que mera separação procedimental para atribuição de efeitos de validade. Uma vez integrado ao ordenamento interno, compete ao intérprete construir o sentido das disposições internas de acordo com o sentido histórico e unívoco da linguagem fiscal internacional.

²¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2002. p. 643.

²¹⁶ AVERY JONES, John F. *et al.* The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by states. *British Tax Review*, Londres, n. 6, p. 695, 2006.

²¹⁷ A expressão linguagem tributária internacional foi usada pela Suprema Corte da Austrália em *Thiel v. FCT* 21 ATR 531, 537 (1990), citado por VOGEL, Klaus *et al.* *On double taxation conventions*. Londres: Kluwer Law, 1997. p. 37.

3.1.2.2 O Papel da Constituição

Demonstrado que a fronteira traçada por monismo e dualismo é meramente formal e que a construção do sentido dos termos da legislação interna deve ser coordenada, tomando-se em consideração os ordenamentos supranacionais e transversais, cabe analisar de que forma a Constituição influencia na construção desse sentido.

Sem sombra de dúvida, a Constituição, tanto no aspecto formal quanto no material, determina não só a competência do Estado para firmar as relações internacionais, garantindo assim a legitimidade para o exercício da competência tributária, como também estabelece a relação entre as fontes de direito interna e externa. No caso dos tratados para evitar a dupla tributação, seguem eles o mesmo rito de incorporação dos tratados comuns, conforme será demonstrado a seguir.

No caso brasileiro, a Constituição estabelece um procedimento de absorção da fonte de direito externo mediante um procedimento de duas frentes: ato de assinatura (precedido da competente negociação) e ato de ratificação. A primeira parte do procedimento vai desde o início dos trabalhos protocolares para determinação do conteúdo do acordo até a assinatura do mesmo pelo órgão competente, que, no caso, é a União, por intermédio do Presidente da República²¹⁸. Conforme Torres²¹⁹,

No Brasil, é o Presidente da República o órgão dotado de competência para firmar qualquer acordo internacional, sujeito ao controle por parte do Legislativo, nos casos que especifica, porquanto a Constituição Federal determine a proibição do empenho jurídico do país sem tal condição. Internacionalmente, contudo, trata-se de um ato irrelevante, esse do controle parlamentar, desprovido de qualquer influência sobre os interesses das demais partes envolvidas no ato internacional, salvo quanto às reservas que possam ser feitas, mas internamente é *conditio sine qua non*. Por isso, tal *referendum* apresenta-se precipuamente como uma forma de controle político sobre o ato presidencial de celebração do acordo, pois não se aplica exclusivamente a todos, mas apenas àqueles que tragam ônus gravosos ao patrimônio público. É o que se deosome [sic] do art. 49, I, da CF, que prevê como de 'competência exclusiva' do Congresso Nacional 'resolver definitivamente sobre tratados -, acordo ou atos internacionais' que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

²¹⁸ Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais; Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos; VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. BRASIL. (Constituição, 1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2014.

²¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2002. p. 564.

Observa-se, portanto, que a Constituição estabelece uma dupla condição de validade para o recebimento do direito estrangeiro: a assinatura do tratado pelo Presidente da República (ou quem tenha sido por ele nomeado para tal) e o referendo do Congresso Nacional, mediante a outorga do Decreto Legislativo.

Tal *iter* procedimental leva parte da doutrina²²⁰ a sustentar que a Constituição erigiu um sistema de índole *dualista* no que tange à recepção do direito estrangeiro: este precisa ser incorporado ao direito brasileiro pelo competente procedimento para vincular a administração pública e o próprio Poder Judiciário.

Há, porém, vozes dissonantes. Xavier assenta que a opção da Carta Política de 1988 foi a do *monismo*, em especial quando se observa a alteração ao Art. 5.º, § 2.º, promovida pela Emenda Constitucional 45. “Esse preceito”, diz o autor, “reconhece, assim, a emergência de direitos subjetivos e garantias individuais para os brasileiros e estrangeiros residentes no país, *diretamente* dos tratados internacionais em que a República Federativa seja parte”²²¹. Os tratados são recebidos como tais e não como legislação ordinária. Daí serem reconhecíveis pelo direito interno como instrumentos autônomos, situados em nível hierárquico superior ao da lei ordinária, porém abaixo da Constituição²²².

Independentemente da orientação, se monista ou dualista, deve-se ter em mente que é a Constituição que possibilita todo o procedimento de absorção do direito internacional e a sua compatibilidade ao ordenamento interno. A interpretação dos tratados e a adequação das fontes se darão sempre na esteira da Constituição, seja em relação aos princípios ali insertos como também dentro do quadro de direitos fundamentais que amparam e que devem ser concretizados²²³. Quer-se, com isso, dizer que o exame do caso concreto deverá sempre se adequar aos moldes constitucionais existentes no Estado, inclusive no que tange à compatibilidade entre as leis internas e os tratados internacionais.

²²⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2002. p. 570.

²²¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 86.

²²² *Ibid.*, p. 86. No mesmo sentido, SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 29-30.

²²³ STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica e princípios da interpretação constitucional. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 78. “Por tais razões, é fundamental que se passe a entender que “metodologia” ou “principiologia” constitucional não querem dizer “cânones”, “regras” ou “metarregras”, mas, sim, *um modo de concretizar a Constituição*, isto é, o modo pelo qual a Constituição deve ser ‘efetivamente interpretada’. Afinal, a fragilidade dos ‘cânones’ reside precisamente no fato de que não existe ‘método’ ou uma ‘regra’ que estabeleça o modo de aplicá-los, a menos que se acredite na possibilidade de um ‘método dos métodos’ ou de um metafísico ‘métodos fundamental’ (Grundmethode). Do mesmo modo, não há um metaprincípio apto a servir de norte para a aplicação dos diversos princípios cunhados nas diversas fases do constitucionalismo.”

A compatibilidade entre fontes de direito interno e fontes de direito internacional, a princípio, revela uma dificuldade quanto à determinação de sua validade no plano interno. Para García Collado Yurrita e Paton García²²⁴, as disposições de um tratado internacional sobre tributação são adicionadas ao ordenamento interno na faixa de lei comum ordinária. De igual modo, os efeitos do tratado internacional podem modificar os efeitos das leis internas, pondo, assim, a norma convencional internacional em um plano superior ao que ocupam as normas internas (prevalência do ordenamento internacional sobre o interno).

Contudo, acrescentam que a obrigação tributária subsistirá somente quando, ao lado dos pressupostos da legislação interna, se verifiquem aqueles previstos nos tratados para evitar a dupla tributação, pelo que se pode afirmar a existência de um caráter de interrelação normativa entre a norma internacional e a interna.

O que eles não explicam é a forma como essa interrelação deve ser compreendida, ou, melhor dito, como o nível de hierarquia dos tratados afeta a legislação interna. Essa explicação é apresentada por Calderón Carrero²²⁵, para quem a relação de hierarquia entre as normas com distintas fontes não pode ser justificada apenas com base no princípio da prevalência. Como fundamento de validade e concretização da eficácia de qualquer tratado internacional tributário, a princípio, ambas as normas devem ser capazes de complementar-se, especialmente nos casos onde o conteúdo do tratado resulte demasiado genérico ou onde simplesmente não se regulou expressamente uma questão concreta.

Ocorre que essa interrelação deve ser analisada segundo a posição horizontal ou vertical que as normas ocupem em seus respectivos ordenamentos. Países de orientação monista integram os tratados ao ordenamento interno em uma esfera inferior ao da Constituição, mas em nível de lei ordinária. Neste sentido, a interpretação do tratado dentro do ordenamento infraconstitucional deve observar a relação de hierarquia que se produz fundamentalmente em respeito às normas horizontais²²⁶ existentes no tratado.

Por outro lado, a prevalência não afeta as normas verticais²²⁷ quanto às disposições convencionais, pois em todos esses casos haveria uma autêntica violação à soberania

²²⁴ COLLADO YURRITA, Miguel Angel; PATÓN GARCÍA, Gemma. Las fuentes de derecho tributario internacional. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007. p. 143-144.

²²⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación. In: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coord.). *Convenios fiscales internacionales 2005*. Madrid: CISS, 2005. p. 33.

²²⁶ Horizontais são as normas procedimentais que estabelecem, por exemplo, critérios de desempate (*tie breaking rules*) sobre a qualificação de um estabelecimento permanente no ordenamento interno.

²²⁷ Verticais são as normas substanciais que regulam uma matéria ou questão que é prévia ao tratado ou que não foi por ele regulamentada, como o estabelecimento de fatos imponíveis do imposto de renda das pessoas físicas ou jurídicas.

estatal²²⁸. Em resumo, a relação de hierarquia existe apenas quando os tratados introduzem normas instrumentais; quando se trata de normas substanciais – as quais estabelecem a obrigação tributária em si mesma – elas não podem ser afetadas diretamente pelos tratados.

Assim, pode-se concluir que os tratados “podem restringir o exercício efetivo do poder tributário [...] principalmente por meio de isenções tributárias ou estabelecendo uma limitação de tipos impositivos”²²⁹, porém sem recorrer a cláusulas que contribuam para delimitar o sentido positivo da hipótese de incidência dos impostos sobre os quais são aplicadas. Ainda que “seja certo que, desde o ponto de vista teórico, os tratados para evitar a dupla tributação, em casos excepcionais, possam criar fatos imponíveis complementares”, permitindo ao Estado incrementar os gravames fiscais, ainda assim deve-se respeitar a Constituição para que o procedimento legislativo próprio seja exercido²³⁰.

De fato, ao se ponderar que a Constituição estabelece os limites para o válido exercício da competência tributária pelo Estado, a recepção dos tratados (tanto em um sistema monista quanto em um sistema dualista moderado), não poderá afetar a própria hipótese de incidência dos tributos sobre os quais trata. Essa limitação revela o caráter de *normas de conflitos* dos tratados para evitar a dupla tributação, já que, pelo sistema constitucional brasileiro, apenas a União pode criar tributos residuais, ou mesmo, alterar os aspectos materiais dos tributos existentes.

Nesta esteira, não se pode falar em revogação da legislação tributária brasileira pela incorporação de tratados ao ordenamento (ou vice-versa), ainda que o art. 98 do Código Tributário Nacional pareça dizer o contrário²³¹. A legislação infraconstitucional, consoante leciona Velloso²³², reputa-se constitucionalmente hierarquizada quando a própria lei ordinária encontra seu fundamento de validade jurídica na lei complementar.

É dizer: a subordinação da lei ordinária à complementar existe quando esta estabelecer parâmetros gerais que aquela deverá desenvolver. Essa hierarquia normativa é característica

²²⁸ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación. In: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coord.). *Convenios fiscales internacionales*. Madrid: CISS, 2005. p. 33.

²²⁹ *Ibid.*, p. 33

²³⁰ *Ibid.*, p. 33.

²³¹ TÍTULO I. Legislação Tributária. CAPÍTULO I. Disposições Gerais. Seção II. Leis, Tratados e Convenções Internacionais. Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 mar. 2014.

²³² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 55.

própria do Direito Tributário brasileiro uma vez que o art. 146 da Constituição²³³ estabelece expressamente que as regras gerais sobre a definição dos tributos e suas especificidades, a obrigação principal, a incidência da alíquota e a prescrição e decadência serão todos determinados por lei complementar, remetendo à lei ordinária seu desenvolvimento.

A hierarquização do sistema tributário, sua rigidez constitucional, é o que garante a insegurança contra as alterações legislativas impróprias, decorrentes da incorporação dos tratados para evitar a dupla tributação. Veja-se que os tratados firmados pelo Brasil não provocam alteração quanto à substância dos tributos. Todos eles estabelecem divisões de competência entre os signatários, a fim de delimitar qual Estado exercerá sua competência constitucional de arrecadar impostos.

O fato de tratar de regras *procedimentais*, ou mesmo, *estabelecer critérios de qualificação*, funcionando como autênticos guias interpretativos, não conferem aos tratados o condão de modificar a lei ordinária. Pensar dessa forma implica, diretamente, *alterar a Constituição*, o que somente é autorizado pelo procedimento legislativo próprio. Ao fim e ao cabo, as competências próprias da lei complementar ficam resguardadas pela própria noção de hierarquia vertical anteriormente mencionada. Os tratados afetam, tão somente, a hierarquia horizontal das leis ordinárias, estabelecendo um critério de incidência ou não, ao caso concreto, da competência arrecadatória (a qual é delegável). Afinal, o Tratado sempre estará subordinado aos preceitos constitucionais, razão pela qual não se pode impedir a aplicação da lei complementar.

Em definitivo, o papel da Constituição se espraia tanto pelo ordenamento interno (funcionando como fio condutor da validade normativa dos tratados em relação à legislação interna), bem como é irradiado para fora do ordenamento (suporte para a assunção de compromissos perante outros Estados). Deve-se colocar em destaque que a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação se dá no interior do Estado contratante, sob os auspícios

²³³ TÍTULO VI. Da Tributação e do Orçamento. CAPÍTULO I. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. Seção I. DOS PRINCÍPIOS GERAIS. Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. BRASIL. (Constituição, 1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2014.

da Constituição²³⁴. Com isso, além do princípio da boa-fé (manifestação de uma obrigação estatal a nível de direito internacional público), deve-se levar em consideração também o quadro das obrigações internas previstas na Constituição. Assim como a legislação interna, o tratado para evitar a dupla tributação deve ser interpretado no contexto da concretização dos direitos fundamentais, exigindo que a construção de sentido de seus termos leve em consideração, além do princípio da boa-fé, também os princípios da igualdade e capacidade contributiva.

Neste quadro, pode-se destacar que o tratado para evitar a dupla tributação internacional, em última *ratio*, pode ser compreendido como um compromisso do Estado em concretizar o princípio da capacidade contributiva no plano interno e no plano internacional. Veja-se que um dos objetivos declarados do tratado é o de impedir a dupla tributação jurídica, pelos manifestos efeitos danosos à circulação de bens e de capital, buscando adequar o peso da carga tributária aos contribuintes em situação peculiar por serem estrangeiros, ou mesmo, nacionais, que auferiram renda tributável em território estrangeiro²³⁵.

O fato de se buscar coordenar a imposição tributária entre Estados para garantir uma equitativa distribuição da arrecadação e evitar distorções fiscais²³⁶ faz do tratado um compromisso entre Estados - baseado na Constituição de cada qual e nos estreitos limites de suas competências para firmá-los - para evitar a tributação excessiva da renda produzida em território estrangeiro, o que, ao final, garante as bases de uma tributação mais justa.

Ora, se se busca justiça na tributação das rendas internacionais por meio de um tratado para evitar a dupla tributação, este só pode ser compreendido como instrumento para manutenção da capacidade contributiva na forma preconizada por Buffon²³⁷:

O princípio da capacidade contributiva pode ser entendido como corolário da justiça fiscal, visto que sua observância implica que a carga tributária seja repartida de acordo com a possibilidade de cada indivíduo de suportá-la. Por isso mesmo, o conteúdo e o significado do princípio parecem algo bastante simples de se compreender.

²³⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional*. Métodos de solução de conflito. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 33. “Na prática, porém, ante o caráter eminentemente descentralizado da sociedade internacional, a doutrina se vê obrigada a reconhecer o alcance limitado desse princípio de supremacia, que não é por si mesmo capaz de acarretar a anulação da norma nacional contrária, não impondo mais do que a responsabilização internacional do Estado faltoso.”

²³⁵ FALCON Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 15.

²³⁶ *Ibid.*

²³⁷ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 178.

Assim, a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional deve ter como horizonte a construção de sentidos capazes para adequar a correta distribuição da carga tributária entre Estados (competência impositiva), em respeito à capacidade contributiva do contribuinte (dever de contribuir). Por este prisma, o significado das expressões contidas nos tratados deve ser construído no sentido histórico gadameriano, de acordo com a finalidade última de concretizar a matriz constitucional da capacidade contributiva.

3.1.3 Princípios Aplicáveis à Tributação Internacional

Ao considerar que a Constituição é a mola mestra da interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional, seja do ponto de vista interno, seja do ponto de vista internacional, há parâmetros interpretativos a serem adotados.

Aqui, ao se falar de princípios, utilizar-se-á a acepção dworkiana, segundo a qual um princípio significa “um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade”²³⁸. Nas palavras de Streck²³⁹:

[...] a ideia de virtudes aponta para um conjunto de princípios que estão presentes em toda interpretação do direito. Estes princípios não estão inscritos na comunidade política para serem descobertos como valores, mas implicam comprometimento desta mesma comunidade com as decisões tomadas e com os princípios que institucionalizam tais decisões. Essa é a “passagem” hermenêutica do mundo prático (da história, da faticidade) para a deontologicidade principiológica. Por gerarem este compromisso político (democrático), eles sempre estão presentes em toda e qualquer interpretação do direito.

Não se rejeita totalmente a ideia alexyana de que os princípios podem travestir-se da condição de “mandatos de otimização” do sistema jurídico²⁴⁰; todavia, a possibilidade de ponderação entre os princípios traduz excessivo poder dado ao intérprete da lei, afastando-se

²³⁸ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 36.

²³⁹ STRECK, Lenio Luiz. Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (Org.). *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 71.

²⁴⁰ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007. p. 92. “Los principios son mandatos de optimización con respecto a las posibilidades jurídicas y fácticas. El subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, el mandato de la ponderación, se sigue de la relativización con respecto a las posibilidades jurídicas. Si una norma de derecho fundamental con carácter de principio entra en colisión con un principio contrapuesto, entonces las posibilidades jurídicas para la realización de la norma de derecho fundamental dependen del principio contrapuesto. Para llegar a una decisión, es indispensable llevar a cabo una ponderación, en el sentido de la ley de la colisión. [...]”.

da concretização dos direitos fundamentais, típica do Estado Democrático de Direito. Este lapso na tese alexyana vem dando margem a interpretações equivocadas, servindo como fundamento para decisionismos casuísticos e desconectados da temática central: a concretização da Constituição.

É certo que há conflitos entre princípios, entendidos, repita-se, como parâmetros de justiça, equidade ou alguma outra dimensão da moralidade. Basta mencionar o exemplo do eterno conflito entre o princípio da “reserva do possível” e o princípio do “mínimo existencial”²⁴¹.

Porém, coerente com o posicionamento adotado, a solução para tais conflitos não é a ponderação, mas a justificação adequada, devidamente fundamentada, por meio da construção hermenêutico-filosófica, sempre pautada no valor final que é a concretização dos objetivos constitucionais. A preocupação, portanto, deve ser com o efeito da norma. O saber pragmático demanda o aumento da complexidade no estudo do tema.

Dentro do quadro proposto, considera-se que, ao tratar de matéria tributária internacional, além de todos aqueles princípios postos na Constituição, deve o intérprete levar em consideração, ainda, o arcabouço de princípios internacionais aplicáveis à matéria.

O primeiro deles, essencial à compreensão da matéria, é o princípio da dupla não tributação (ou não bitributação), compreendido como uma orientação de justiça tributária destinada aos Estados com o objetivo de que busquem adotar medidas para evitar a ocorrência da bitributação internacional da renda²⁴².

²⁴¹ ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013. Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. REPERCUSSÃO GERAL PRESUMIDA. SISTEMA PÚBLICO DE SAÚDE LOCAL. PODER JUDICIÁRIO. DETERMINAÇÃO DE ADOÇÃO DE MEDIDAS PARA A MELHORIA DO SISTEMA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA DO POSSÍVEL. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A repercussão geral é presumida quando o recurso versar questão cuja repercussão já houver sido reconhecida pelo Tribunal, ou quando impugnar decisão contrária à súmula ou à jurisprudência dominante desta Corte (artigo 323, § 1.º do RISTF). 2. *A controvérsia, objeto destes autos – possibilidade, ou não, de o Poder Judiciário determinar ao Poder Executivo a adoção de providências administrativas visando à melhoria da qualidade da prestação do serviço de saúde por hospital da rede pública – foi submetida à apreciação do Pleno do Supremo Tribunal Federal na SL 47-AgR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 30.4.10.* 3. *Naquele julgamento, esta Corte, ponderando os princípios do “mínimo existencial” e da “reserva do possível”, decidiu que, em se tratando de direito à saúde, a intervenção judicial é possível em hipóteses como a dos autos, nas quais o Poder Judiciário não está inovando na ordem jurídica, mas apenas determinando que o Poder Executivo cumpra políticas públicas previamente estabelecidas.* 4. Agravo regimental a que se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental no recurso extraordinário nº 642.536*. Agravante: Estado do Amapá. Agravado: Ministério Público do Estado do Amapá. Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05 de fevereiro de 2013,

²⁴² ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 77.

Rocha²⁴³ afirma que o fundamento deste princípio, tipicamente internacional, resta assentado em outros dois princípios encontrados na Constituição brasileira, quais sejam: princípio da capacidade contributiva e justiça da tributação.

Considerando a mútua influência entre o tratado e a Constituição, o princípio da não bitributação deve ser entendido como corolário da igualdade tributária, assim como o princípio da capacidade contributiva. Em uma relação paralelística, observa-se que é a Constituição, em última *ratio*, que obriga o Estado a ser justo na imposição da renda, seja aquela obtida por estrangeiro em solo brasileiro, seja a obtida por brasileiro em solo estrangeiro.

Esse ponto, entretanto, é passível de questionamento, já que a doutrina em peso não reconhece a existência de um direito à não bitributação, pelo fato de não haver, no direito internacional, uma regra cogente neste sentido. Por todos, cita-se Klaus Vogel²⁴⁴:

Ademais, direito internacional consuetudinário não proíbe a dupla tributação [...]. Dupla tributação, resultante da interação das leis internas de dois (ou mais) Estados, será consistente com direito internacional enquanto cada legislação individual é consistente com o direito internacional. Se as previsões legais relevantes de todos os Estados envolvidos fossem consideradas inaplicáveis apenas quando e porque ela desse causa à dupla tributação, um sistema de *loopholes* poderia ser criado, o que não seria mais aceitável que múltipla tributação. Consequentemente, o direito internacional pode diminuir a incidência da dupla tributação apenas através da introdução de regras estabelecendo qual dos Estados envolvidos deve retirar seu direito à arrecadação. O direito internacional geral não contém ainda tal regra. Em sua maioria, apenas acordos de bitributação bilaterais existem para cumprir esse papel.

O segundo princípio aplicável à matéria é o *princípio da não discriminação*. Este princípio encerra o valor de justiça concernente à proibição de tratamento desigual a duas pessoas que se encontrem na mesma situação²⁴⁵.

A importância desse princípio reside na sua relação direta com o princípio da igualdade. Impõe-se o tratamento igual para quem esteja na mesma situação, sendo vedada a imposição de impostos diferenciados apenas e tão somente pelo fato de a pessoa ostentar a condição de estrangeiro ou não residente.

O princípio da não discriminação faz parte do rol das quatro liberdades fundamentais da União Europeia. Em face da liberdade de circulação, é proibido a qualquer dos Estados

²⁴³ *Ibid.*, p. 76.

²⁴⁴ VOGEL, Klaus *et al.* *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997. p. 70.

²⁴⁵ ROCHA, *op. cit.*, p. 86.

estabelecer distinções (diretas, indiretas ou subreptícias) na nacionalidade ou origem dos cidadãos²⁴⁶, dando-lhes a ampla possibilidade de movimentar-se pelo território europeu.

A dificuldade está em traçar a diferença entre a discriminação propriamente dita e a imposição de meros obstáculos. Xavier informa dois exemplos de decisões díspares interpretando o princípio da não discriminação: no primeiro deles, considerou-se que não violava este princípio o imposto alemão sobre o capital incidente sobre sucursais de empresas não residentes, mas não sobre sucursais de empresas alemãs. Por outro lado, na França, considerou-se que a isenção de ganho de capital na alienação de imóvel residencial por cidadãos franceses, residentes ou não residentes, era discriminatória em relação à falta de isenção aplicável aos cidadãos não residentes²⁴⁷.

O terceiro princípio aplicável à matéria é o *princípio da boa-fé*. Haurido da Convenção de Viena sobre o direito dos Tratados, é considerado um marco *interpretativo* para os países signatários. Segundo Uckmar, o princípio da boa-fé estabelece a obrigação dos Estados signatários de qualquer tratado a interpretá-lo de acordo com o “significado corrente das palavras e das expressões usadas no seu contexto e à luz do objeto e do escopo do próprio tratado”²⁴⁸.

O quarto princípio apontado pela doutrina é o da *interpretação comum*, o qual estabelece a necessidade de uma interpretação uniforme das disposições dos tratados para evitar a dupla tributação, como meio para se alcançar a “harmonia decisória” quanto à interpretação de suas disposições. O objetivo final deste princípio é evitar a ocorrência da dupla tributação pautada tão somente por agendas domésticas, acarretando o “descumprimento das obrigações assumidas na esfera internacional”²⁴⁹.

A formulação desse princípio, entretanto, vincula-se à ideia de que a linguagem jurídica “não permite que apenas e tão somente uma norma jurídica seja criada a partir dos textos legais, de forma que se mostre potencial o surgimento de conflitos hermenêuticos entre os Estados contratantes”²⁵⁰.

Todavia, essa justificativa deve ser rechaçada. Adotar tal entendimento equivale a dar ao intérprete o poder discricionário na eleição do significado dos termos utilizados nos tratados. Dworkin rechaça essa ideia, asseverando que o poder discricionário equivale ao

²⁴⁶ WATTEL, Peter J.; TERRA, Ben J. M. *European tax law*. Netherlands: Kluwer Law: Aspen Pubs, 2008. p. 44.

²⁴⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 213-214.

²⁴⁸ UCKMAR, Victor *et al.* *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 46.

²⁴⁹ ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 79.

²⁵⁰ ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 80.

espaço vazio no centro de uma rosca: ele existe para ser preenchido por alguém encarregado de tomar decisões de acordo com padrões estabelecidos por uma determinada autoridade²⁵¹.

Ademais, o intérprete não possui liberdade para atribuir qualquer sentido. É bem verdade que a linguagem é marcada por atributos de vagueza, incerteza, zonas de penumbra; porém, também é verdade que, a partir da virada ontológico-linguística, o direito deve ser compreendido de modo a superar a mera análise e elaboração do método interpretativo, isto é, rompe com o formalismo anterior de considerar a interpretação apenas um método para se extrair a norma do texto legal e aplicá-la ao caso analisado.

O giro ontológico-linguístico trabalha não na perspectiva metafísica de diferenciar “norma” e “texto”, mas de enxergar a norma como resultado de um processo de atribuição de sentido (compreensão) ao texto²⁵². Repita-se: a atribuição de sentido aqui trabalhada refere-se ao sentido hermeneuticamente adequado de acordo com a construção histórica (tradição) de sentido do vocábulo analisado.

Como pontua Lang²⁵³,

[...] as referências a contribuinte e base de cálculo nos tratados está ligada à legislação doméstica dos Estados convenientes e deve, portanto, ser compreendida como uma referência cruzada dinâmica, porque as provisões dos tratados referem-se à lei aplicável dos dois Estados convenientes.

Assim, considera-se que a correta fundamentação do princípio da interpretação comum está voltada às autoridades fiscais e Tribunais dos Estados convenientes, para que observem, de maneira uniforme, a construção histórica dos termos do tratado em consonância à legislação interna. Não lhe será autorizado escolher qualquer sentido, mas, sim, analisar as fontes internas e internacionais para uniformizar a compreensão do texto do tratado nos dois Estados, com vistas a concretizar as garantias fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Finalmente, um quinto princípio a ser considerado é o da *neutralidade*. De acordo com Rocha, o conteúdo do princípio refere-se à destinação do tratamento equitativo aos

²⁵¹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 50.

²⁵² ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 222. “A compreensão, iluminada pela pré-compreensão, projeta várias possibilidades. E o interessante é que Heidegger refere que à interpretação cabe justamente elaborar as diversas formas que são apresentadas pela compreensão. Neste sentido, geralmente a interpretação é apresentada como aquele momento em que houve a compreensão. Heidegger dirá que não. A interpretação representa uma elaboração de formas e sentidos projetados pela compreensão e já inseridos desde sempre na estrutura da pré-compreensão.”

²⁵³ LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Viena: Linde, 2013. p. 46.

rendimentos produzidos em um e outro país. Objetiva-se, por meio dele, que o tributo não influencie o comportamento dos contribuintes²⁵⁴.

De acordo com tal princípio, o capital, dentro da relação entre investimento interno ou externo, deve ser tratado igualmente, seja oriundo de investimentos estrangeiros ou nacionais. Assim, pode-se falar em uma neutralidade para a importação e outra neutralidade para a exportação de capital, com o objetivo de equilibrar uma e outra condutas. Todavia, ao se neutralizar os efeitos da exportação de capital, por um lado, a atividade empresarial no estrangeiro vê-se afetada e, até mesmo, estimulada pelas políticas de exportação, por exemplo.

Além disso, a neutralidade da exportação de capitais, um corolário da tributação em função da residência, não é universalmente aceito como a única ou a melhor teoria da maximização do bem-estar global. Do ponto de vista do país da fonte, a neutralidade do capital não é levada em consideração, razão pela qual deve ele ser tributado no país de origem.

Reitera-se aqui a existência de um problema referente ao conflito entre fonte e residência do contribuinte. Apesar de que os efeitos de uma política fiscal voltada à importação ou exportação possam ser negociados, o fato é que os Estados, como se verá adiante, tendem a utilizar mecanismos (tais como as *CFC rules*) que incrementam o desequilíbrio fiscal ao invés de neutralizar seus efeitos.

3.2 Relativização dos Paradigmas Tradicionais: territorialidade, renda mundial e a *harmful tax competition*

Postas as questões sobre a gênese e a evolução dos principais conceitos relacionados à tributação internacional, incumbe demonstrar, a seguir, como a globalização, ao relativizar a noção de soberania, relativizou também o exercício das competências tributárias estatais.

3.2.1 O Assoreamento da Base de Arrecadação: efeitos da globalização (*harmful tax competition* e base *erosion profit shifting*)

Já foi dito, no item 1.3 *supra*, que a globalização alterou profundamente a forma de observar a realidade circundante, especialmente no que tange à realidade negocial, pois o atual modelo de produção global demanda organizações de administração central com cadeias

²⁵⁴ ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 80.

de suprimento integradas, acarretando a criação de um “sistema de valor agregado mundial”,²⁵⁵.

À medida que se avança nesse tipo de integração econômica e comunicacional, percebe-se que a ideia de soberania (típica do Estado moderno)²⁵⁶ se vê comprometida. Este comprometimento decorre do fato de a ideia de autonomia estatal ser constantemente esvaziada: por um lado, a capacidade de autoafirmação perante outros Estados restou comprometida pela formação de blocos econômicos e a determinação de políticas comuns, abrindo-se mão de parte da soberania (v.g. União Européia); por outro lado, a própria posição de superioridade do Estado em relação aos nacionais vem sendo esvaziada em face da incapacidade deste de cumprir os anseios da sociedade²⁵⁷.

Ao se considerar que a evolução do conceito de soberania repousa na ideia de superioridade, derivada da divindade do “príncipe”, a substituição deste pelo Estado deu ao último o poder de cobrar impostos que já era exercitado pelos soberanos desde a antiguidade. A fundamentação inicial da tributação estava na possibilidade de o Estado cobrar tributos pela simples possibilidade de fazê-lo sustentado na atuação soberana²⁵⁸.

Esta concepção clássica da soberania como fundamento da tributação é percebida em vários autores que se dedicaram ao tema da tributação internacional. Xavier²⁵⁹ afirma que a *jurisdiction to tax* baseava-se na soberania do Estado, atuando na vertente pessoal e na vertente territorial. A primeira corresponde à tributação baseada na nacionalidade do sujeito passivo da obrigação tributária; no segundo caso, “as leis tributárias apenas se aplicam aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem”.

²⁵⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris, 2013. p. 27. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

²⁵⁶ JELLINEK, Georg. *Teoría general del Estado*. México: FCE, 2000. p. 432. “La evolución histórica de la soberanía nos demuestra que ésta significó la negación de toda subordinación o limitación del Estado por cualquier otro poder. Poder soberano de un Estado es, por tanto, aquel que no reconoce ningún otro superior a sí; es, por consiguiente, el poder supremo e independiente. Esta última nota se manifiesta predominantemente en su vida exterior, esto es, en la relación del Estado soberano con otros poderes, en tanto que la primera cualidad se echa de ver, singularmente, considerándolo en su vida interior, en su relación con las personalidades que encierra entro de sí. Ambas notas van inseparablemente enlazadas.”

²⁵⁷ CHEVALLIER, Jacques. *O Estado pós-moderno*. Fórum: Belo Horizonte, 2009.

²⁵⁸ SARTORI, Karina. Fiscalidade na Idade Média: Bártolo de Sassoferrato. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 51. “De acordo com o que foi exposto anteriormente, podemos observar que Bártolo não enumerava entre os sujeitos ativos, o Imperador, o que parece coerente com sua concepção que *civitates superiores non recognoscentes*. Todavia, se a *civitates superiores non recognoscentes* exercita de fato a soberania que compete ao Imperador, esta não tem o direito de impedi-lo ou, ainda, impedir a quem exercita o direito em seu nome, concorrentemente no seu território, de impor a cobrança de impostos, cada vez que o Imperador tenha vontade, e, sobretudo, no modo como estes a colocam em prática. A pessoa do Imperador, em confronto com o *comune* seria semelhante à situação do Papa com relação aos seus Bispos, ou seja, de uma autoridade central que goza de poder pleno, ordinário e imediato, concorrente com o das autoridades locais.”

²⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 15.

Vogel²⁶⁰ lembra que, em seu 38º Congresso, a Associação Fiscal Internacional (adiante IFA, referindo-se à sigla em inglês da *International Fiscal Association*) adotou resolução estabelecendo que um

[...] sistema de tributação territorial ou de isenção da renda estrangeira é preferível (ao invés da tributação da renda mundial), porque é mais respeitoso à soberania dos Estados em assuntos tributários, elimina distorções de competição no país onde o investimento é feito e, assim, não impede o livre movimento dos investimentos.

Sobredita concepção mostra-se inadequada para compreender a tributação no mundo atual. Critérios como residência e nacionalidade, isoladamente, já não constituem critérios suficientes para a imputação de um dado fato tributário a um determinado território²⁶¹. Isto implica a relativização da soberania, considerando que os Estados não mais podem encarar a competência tributária apenas do ponto de vista interno, mas deve levar em consideração a comunicação entre ordens do ponto de vista supraestatal e transnacional.

Resgata-se o que já foi dito antes: os sistemas tributários estatais estão convergindo para a adoção do princípio da tributação da renda mundial. Essa convergência admite a tensão entre a jurisdição global (tributação do residente pela renda mundial) ou a jurisdição da fonte (tributação local)²⁶². No primeiro caso, os residentes e não residentes seriam tributados pela renda mundial, porém, no segundo caso, há problemas práticos e teóricos, como, por exemplo, justificar a tributação da renda produzida pelos não residentes fora do território.

No caso da tributação local, o Estado tributa a todos pela renda obtida na fonte, isto é, residentes e não residentes estão sujeitos à tributação da renda produzida nas fronteiras do Estado. Os Estados que adotam a jurisdição global geralmente não tributam os residentes quanto a toda a renda global, e os de jurisdição local tentam alcançar as rendas produzidas fora de seu território.

Em face dessa realidade de uma cadeia de produção global, a cada Estado caberá uma diminuição cada vez maior na “partilha do bolo arrecadatário”. No contexto de uma cadeia de valor agregado e a convergência dos sistemas para uma adoção de tributação de bases

²⁶⁰ VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997. p. 9.

²⁶¹ UCKMAR, Victor *et al.* *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 22. “O grande obstáculo para à evolução do Direito Tributário Internacional é constituído essencialmente pela resistência política, quase de ciúmes, dos Estados-Nações [...] de considerar a tributação um atributo essencial da soberania com uma liberdade absoluta, até mesmo de sobrepor outros ordenamentos, entendendo-se não subsistir nenhum limite de Direito Internacional.”

²⁶² AVI-YONAH, Reuven. SARTORI, Nicola. MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. Oxford: Oxford University Press, 2011. p. 149.

universais, como regra, apenas aos países onde é produzido o bem com maior valor haverá maior arrecadação.

Assim como ocorre no interior do Estado, também no plano internacional se revela uma guerra fiscal em busca da atração de investimentos, seguida de práticas de planejamento tributárias lícitas, cuja intenção é maximizar o aproveitamento dos benefícios dados.

Destacado tal problema, comum em várias jurisdições, Avi-Yonah e Clausing afirmam que ele é típico de um sistema “inadequado à natureza global dos negócios internacionais”²⁶³. Os autores apontam que tratar as empresas multinacionais como entidades separadas é uma artificialidade, levando a distorções no tratamento de subsidiárias e filiais (as primeiras podem recolher lucros no exterior de maneira diferida, enquanto as últimas não). Além disso, o atual sistema de tributação internacional cria um incentivo tributário artificial para lucros em países de baixa tributação (paraísos fiscais), tanto pela realização de atividade produtiva quanto pela alocação de lucro²⁶⁴.

Atenta a tal realidade, a OCDE lançou, em 2013, um estudo intitulado *Addressing base erosion and profit shifting*. Aqui, a OCDE parte do princípio de que o assoreamento da base arrecadatória dos Estados está diretamente relacionado ao deslocamento de lucros. A partir de uma análise de dados providos por vários estudos, a OCDE observa que aumentou a segregação entre os locais onde se verificam as atividades produtivas e onde ocorre o investimento e o local onde os lucros são declarados para propósitos fiscais. Os dados agregados de posições de investimentos mostram que os lucros, especialmente de atividades móveis, estão sendo deslocados para países com tratamento tributário mais favorável²⁶⁵.

Nesse contexto, a OCDE afirma que, além da cadeia de produção global já mencionada, a liberalização do comércio, a abolição de controles monetários e os avanços tecnológicos levaram a uma interconectividade jamais vista entre indivíduos, negócios e governos. Do ponto de vista dos negócios, a competitividade está ligada à capacidade de vender os melhores produtos, ao melhor preço, com o fim de aumentar os lucros e os dividendos²⁶⁶.

²⁶³ AVI-YONAH, Reuven Shlomo; CLAUSING, Kimberly A. Business profits (article 7 OECD Model Convention). In: LANG, Michael *et al.* *Source versus resident: problems arising from the allocation of taxing Rights in tax treaty law and possible alternatives*. Netherland: Kluwer Law International, 2008. p. 11-13.

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 11-13.

²⁶⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris, 2013. p. 20-21. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

²⁶⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris, 2013. p. 31. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

Todavia, do ponto de vista dos Estados, a competitividade está ligada à atração de investimentos para garantir o maior nível de crescimento e bem-estar. Como os investidores, cujo capital é necessário para alcançar tais objetivos, levam em consideração a carga tributária, os governos são frequentemente pressionados a oferecer um ambiente tributário competitivo. Isso leva a uma guerra fiscal internacional, em que se concretiza uma *harmful tax competition*²⁶⁷.

Essa competição prejudicial entre jurisdições tributárias aumenta o problema, potencializando a utilização de planejamentos tributários internacionais abusivos para diminuir a tributação do lucro empresarial.

O relatório observa que, devido à interação imperfeita entre regimes fiscais soberanos e suas extensas redes de acordos de dupla tributação, o sistema de imposto global não conseguiu manter o ritmo com a evolução das necessidades do século 21 em termos de mitigação de evasão fiscal corporativa.

O estudo assinala que essas insuficiências permitiram que multinacionais estruturassem legitimamente seus assuntos fiscais utilizando mecanismos de mudança de lucro para pagar o imposto sobre os rendimentos e alíquotas efetivas tão baixas quanto 5%, contra as alíquotas de imposto sobre as sociedades de cerca de 30% em vigor para as empresas fiscalmente imóveis em alguns estados membros da OCDE.

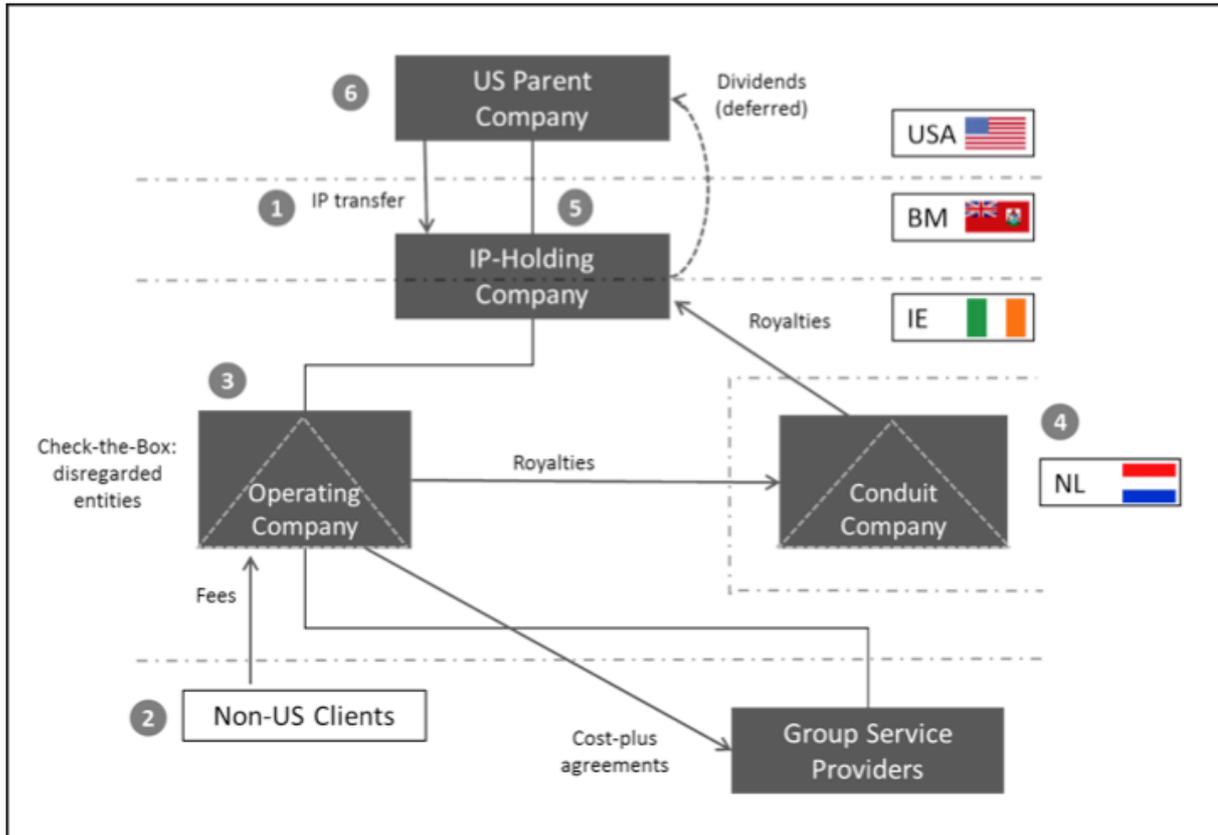
As discussões mais acaloradas sobre o tema vieram à tona após uma série de denúncias sobre como empresas multinacionais como Google e Apple vêm utilizando planejamentos tributários complexos a fim de concretizar o deslocamento de lucros.

O caso do Google foi apelidado de “Double Irish Dutch Sandwich” e consiste na utilização de duas empresas incorporadas na Irlanda (uma holding de propriedade intelectual e uma empresa de operações) e uma empresa condutora incorporada na Holanda. A empresa *holding* da propriedade intelectual é uma subsidiária direta de empresa sediada nos Estados Unidos e a única proprietária tanto da empresa operacional irlandesa quanto da empresa condutora holandesa. A *holding*, detentora da propriedade intelectual, é gerenciada e controlada em Bermuda, portanto, considerada residente em Bermuda para propósitos fiscais

²⁶⁷ *Ibid.*, p. 34. Em síntese, um *harmful tax regime* está sustentado em doze características, todas voltadas à tributação da renda empresarial: (i) alíquota zero ou alíquotas baixas; (ii) *ring-fencing* (prática de uma empresa em criar uma entidade legal separada de si mesma, de maneira a proteger determinado patrimônio da tributação); (iii) falta de transparência; (iv) falta de troca de informações efetivas; (v) definição artificial da base de cálculo; (vi) falta de adesão aos princípios internacionais de preços de transferência; (vii) fontes de renda internacional isentas de tributação no país da residência; (viii) alíquotas ou base de cálculo negociáveis; (ix) existência de provisões secretas; (x) acesso a uma ampla rede de convenções para evitar a dupla tributação; (xi) o regime é promovido como um veículo para diminuição de carga tributária; (xii) o regime encoraja operações ou arranjos sem propósito comercial.

irlandeses. Os Estados Unidos, por outro lado, tratam a empresa como uma corporação irlandesa porque a residência fiscal está baseada na jurisdição do local de incorporação de acordo com a lei tributária dos Estados Unidos²⁶⁸.

Figura 1 - Estrutura do "Double Irish Dutch Sandwich"



Fonte: Clemens Fuest *et al.*²⁶⁹

A empresa detentora da propriedade intelectual recebe royalties pela empresa operacional, a qual vende os anúncios nos *sites* do Google (explora a propriedade intelectual em nome de outrem). Isso faz com que a empresa operacional diminua sua base de cálculo a valor próximo a zero sem a necessidade de presença física no país em que o serviço é vendido. A função da empresa condutora sediada na Holanda é de canalizar os *royalties* pagos, evitando a caracterização de renda tributável. No caso, os *royalties* pagos pela Irlanda à Holanda são isentos sob a ótica da Diretiva europeia sobre pagamento de juros e *royalties*, e

²⁶⁸ FUEST, Clemens *et al.* Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: issues and options for reform, *ZEW Discussion Papers*, [S.l.], n. 13-078, Oct. 2013. Disponível em: <<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13078.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 4.

a Holanda não impõe imposto de renda sobre qualquer pagamento dessa natureza, independentemente do estado da residência da empresa que os recebe²⁷⁰.

Os números decorrentes dessa engenharia variam de 12 a 50 bilhões segundo alguns estudos²⁷¹. O que se observa, portanto, é um problema que ultrapassa fronteira, gerando conflitos de jurisdição.

3.2.2 Os Conflitos de Jurisdição Decorrentes da Superação da Territorialidade

O aspecto pragmático do deslocamento de lucros, no contexto da realidade global, é o conflito de jurisdições. A tensão decorrente da convergência para um sistema de tributação da renda mundial é permanente, pois tanto o Estado da fonte quanto o da residência quererão exercer a competência tributária sobre o resultado da operação empresarial, gerando supostos de dupla tributação jurídica.

Como a regra da tributação da renda mundial está prevista na legislação interna de cada Estado, ela corresponde a uma autoatribuição de competência arrecadatória do Estado sobre os supostos ocorridos em conexão com outros territórios, porém afetando diretamente seus residentes. Isso quer dizer que, ao exercer a competência sobre o *nacional-residente* em suas fronteiras, o Estado *projeta os efeitos* de sua legislação interna a fatos ocorridos além de seu território²⁷².

A doutrina atual considera a solução dos conflitos de competência tributária entre Estados preponderantemente por meio da firma de tratados, cujo objetivo é coordenar o exercício da competência tributária para evitar a dupla tributação²⁷³.

Tais tratados correspondem a uma negociação bi ou multilateral, em que são estabelecidas regras de distribuição de competência tributária sobre os fatos geradores ocorridos em supostos com elementos de conexão internacional. Em última análise, são os

²⁷⁰ FUEST, Clemens *et al.* Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: issues and options for reform, *ZEW Discussion Papers*, [S.l.], n. 13-078, Oct. 2013. Disponível em: <<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13078.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

²⁷¹ *Ibid.*

²⁷² Tome-se como exemplo o caso brasileiro. A Constituição apenas autoriza indiretamente o exercício da competência tributária sobre a renda mundial do residente. É a legislação tributária, exercida sob o pálio da competência, que justifica a tributação da renda mundial. Nesse caso, fundamenta-se no art. 25 da Lei 9.429/95, o qual estabelece que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

²⁷³ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 69. “A doutrina majoritária reconhece os tratados como fonte internacional exclusiva ou quase exclusiva do Direito Tributário Internacional, negando a existência de costumes ou princípios gerais na matéria ou admitindo-os em caráter fracamente excepcional.”

tratados que coordenam os parâmetros de conexão com o território (o que se considera residência), quem deve ficar com o produto da arrecadação, se tal produto gerará crédito ao contribuinte, o que se compreende por lucros, dividendos e os créditos a serem considerados em um ou outro caso dentro da relação estatal²⁷⁴.

O problema é que a doutrina por trás desse mecanismo de solução de conflitos competenciais remonta à ideia de que a soberania é geográfica, isto é, ligada apenas ao território, ignorando o entrelaçamento constitucional hodierno e a própria cadeia negocial global. Daí se poder afirmar que o modelo de tratado da OCDE (a base dos tratados atuais), bem como o sistema internacional estruturado a partir dele está permeado por ideias inadequadas à era da economia em escala global e digitalizada.

Não obstante, verifica-se a existência de agressões às próprias regras estabelecidas pelos órgãos transnacionais responsáveis pela colocação em prática dos mecanismos de controle. Em outras palavras, pressionados pela diminuição da base arrecadatória, os próprios Estados passam a criar mecanismos para burlar a coordenação já mencionada.

Já foi demonstrada, pela análise do caso do Google, a engenharia por trás da intrincada estrutura de planejamento voltada a evitar a imposição tributária e como ela envolve diversas jurisdições.

Como resposta, os Estados vêm adotando, cada vez mais, por meio de legislação interna, mecanismos visando diminuir as possibilidades de utilizar os *loopholes* do sistema internacional. Além de medidas como a troca de informações e unificação de regras referentes a preços de transferência, as regras aplicáveis às companhias controladas no exterior (adiante, *CFC rules*) são um bom exemplo de como o Estado efetivamente traça uma operação triangular para “respeitar” o conceito de soberania e, ao mesmo tempo, relativizá-lo para alcançar a renda obtida fora de sua base territorial.

O fundamento dessas regras é impedir ou tornar menos atrativa a possibilidade de o residente realizar investimentos fora do país e, assim, evitar o oferecimento da renda à tributação no local da residência. Os objetivos gerais das *CFC rules* estão em número de três: impedir a transferência de renda para o exterior por meio de empresas não residentes; dar suporte a outras legislações antiabuso; perseguir uma política de neutralidade da exportação do capital²⁷⁵.

²⁷⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 503.

²⁷⁵ ROHATGY, Roy. *Basic international taxation*. Netherlands: The Hague: Kluwer Law, 2002. p. 374.

As *CFC rules* parecem ser incongruentes com a teoria concorrente de neutralidade de importação do capital tão defendida, em razão da própria competitividade internacional e a busca pela multinacionalização (ou transnacionalização) da atividade empresarial²⁷⁶. Isto se dá em razão de serem leis internas, cujo propósito é dar ao próprio Estado mecanismos para atribuir a um determinado contribuinte-residente parcela de lucros que, supõe-se, não foi oferecida à tributação no território do residente.

Isso quer dizer que, à medida que se busca proteger a base tributária interna com lastro na residência, os Estados reforçam a já mencionada tensão entre este e a regra da tributação em bases universais igualmente difundido. Esta regra dá ao Estado da residência a possibilidade de exercer sua competência tributária quanto ao Estado da fonte, isto é, do local onde foi produzida a renda.

O novo modo de produção global, a digitalização da economia e a extrema mobilidade do capital dão suporte à advertência de Xavier, para quem há necessidade de se elaborar “critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que, quanto às realidades imateriais ou incorpóreas, definam a sua localização ou ‘sede’”²⁷⁷.

Ao se observar que o exercício da competência tributária sobre a renda não disponibilizada pelo residente vem sendo alterado para exercer efeitos além do território, deve-se perseguir a validade de tal comportamento do ponto de vista constitucional, isso porque

a Constituição assume um papel absolutamente decisivo nas complexas, heterogêneas e plurais sociedades contemporâneas, dado que a diversidade de interesses em conflito ultrapassa o próprio ordenamento jurídico e, como ele, a lei como principal fonte de produção jurídica no Estado de Direito. Seu lugar é ocupado agora pela Constituição como paradigma de uma produção flexível e

²⁷⁶ PANAYI, Christiana HJI. *CFC rules within the CCCTB*. In: LANG, Michael *et al.* *Corporate income taxation in europe*. Viena: Edward Elgar, 2013. p. 315. Alegar que as *CFC rules* protegem a neutralidade de exportação do capital na relação entre investimento interno ou externo significa que seu objetivo é assegurar a igualdade entre investimentos estrangeiros e nacionais. O problema deste argumento repousa em sua profunda inadequação às demais regras postas pela própria autoridade fiscal. Esta, por um lado, isenta o exercício da atividade empresarial no estrangeiro (estimula-o através de políticas de exportação, por exemplo); por outro, entretanto, se vê afetada pela mesma política fiscal. Além disso, a neutralidade da exportação de capitais, um corolário da tributação em função da residência, não é universalmente aceito como a única ou a melhor teoria da maximização do bem-estar global. Do ponto de vista do país da fonte, a neutralidade do capital não é levada em consideração, razão pela qual deve ele ser tributado no país de origem.

²⁷⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris, 2013. p. 20. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

plural cuja convergência somente pode resultar possível através dos princípios e valores estabelecidos na norma fundamental²⁷⁸.

O exercício das competências tributárias do Estado deve ocorrer com respeito aos princípios básicos, especialmente a capacidade contributiva do sujeito passivo. A doutrina direciona a compreensão de tal princípio em duas vertentes: dirigida ao legislador, atuará como *limitador* quanto à eleição dos fatos que tenham alguma relevância econômica para suportar o encargo da prestação tributária; dirigida à administração, atuará como *orientador* quanto ao “critério de atendimento à tipicidade da qualificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido”²⁷⁹.

As *CFC rules*, produzidas sob o pálio da competência constitucional, permitem a tributação dos lucros dos residentes em uma base universal e mesmo que não sejam oferecidas à tributação no território²⁸⁰, como corolário do *dever de contribuir*. Possuem então uma conotação de *moralidade tributária*, com o fito de evitar o abuso de forma ou de conteúdo de planejamentos tributários. Este é o seu fundamento constitucional e a questão que deve guiar a interpretação própria da matéria.

Porém, a relação acima não pode excluir o dever-poder do Estado da fonte da renda cobrar a exação pertinente. Em outras palavras, cada Estado deve exercer suas competências sobre as rendas dos residentes, *equilibrando* o exercício da competência tributária com o dos demais Estados. A dupla tributação internacional da renda deve ser evitada como uma forma de respeito ao princípio da capacidade contributiva do mesmo contribuinte.

Nesse sentido, os tributos já pagos pelo contribuinte em outros Estados, em face da igual e respeitosa convivência harmônica, devem ser descontados da base arrecadatória em qualquer situação, obedecendo-se aos métodos amplamente reconhecidos pelo sistema tributário internacional. Nas palavras de Picciotto²⁸¹:

O aumento da crise quanto à tributação dos negócios interagiu com uma crescente crise de legitimidade tributária nos países capitalistas desenvolvidos desde meados da década de setenta. O mesmo poderia ser dito quanto à dificuldade recorrente de estabelecer equidade e eficiência na tributação da renda derivada de diferentes fluxos de receita.

²⁷⁸ JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 100.

²⁷⁹ TORRES, Heleno. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1597.

²⁸⁰ PANAYI, Christiana HJI. CFC rules within the CCCTB. In: LANG, Michael *et al.* *Corporate income taxation in Europe*. Viena: Edward Elgar, 2013. p. 315.

²⁸¹ PICCIOTTO, Sol. *International business taxation. A study in the internationalization of business regulation*. New York: Quorum books, 1992. p. 68.

Ao considerar que o problema da legitimidade da tributação internacional está ligado à equidade (*fairness*) e à eficiência (*efficiency*), ausentes no atual sistema, Picciotto abre a porta para a discussão do ponto de vista constitucional e não meramente “tratadístico” da competência tributária internacional.

Equidade e eficiência da tributação são corolários dos princípios da igualdade²⁸². Trata-se, em última instância, de princípios constitucionais que limitam o exercício da competência tributária, no sentido de que cada Estado deve arrecadar no limite da capacidade contributiva do contribuinte, aí incluído o dever de pagar impostos do contribuinte²⁸³. Esse mesmo problema se apresenta em diversos ordenamentos²⁸⁴, razão pela qual deve existir um aprendizado recíproco entre as diversas jurisdições constitucionais.

Daí que, do ponto de vista hermenêutico-filosófico, a construção do sentido nos casos envolvendo elementos de conexão internacional devem harmonizar o direito dos tratados para evitar a dupla tributação, as discussões dos modelos de tratados feitas na OCDE e outras instâncias (*soft law*), bem como as diversas ordens jurídicas em conflito.

Tome-se, uma vez mais, o regime das *CFC rules* como exemplo. De acordo com a legislação brasileira, cabe ao fisco tributar as rendas mundiais das coligadas ou controladas residentes no Brasil (informação verbal)²⁸⁵. Considerando que tal instituto, no direito internacional tributário, tem como escopo a prevenção contra *o abuso em situações lícitas do ponto de vista fiscal*, a análise da legislação brasileira não pode se distanciar do que é considerado o *standard* internacional.

Isto quer dizer que a equidade não aponta para a imposição de *toda* a renda mundial, mas sim da renda mundial efetivamente disponibilizada no território, na forma da legislação local. Apenas no caso de *abuso*, ou seja, quando há *intenção clara de evadir-se* do pagamento de tributo, é que se poderá impor a dureza da tributação mundial da renda empresarial *com a*

²⁸² DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 281. Sobre a equidade como medida da igualdade: “Logo, podemos dizer que a justiça enquanto equidade tem por base o pressuposto de um direito natural de todos os homens e mulheres à igualdade de consideração e respeito, um direito que possuem não em virtude de seu nascimento, seus méritos, suas características ou excelências, mas simplesmente enquanto seres humanos capazes de elaborar projetos e fazer justiça.”

²⁸³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 88. “La capacidad económica es una concreción – una medida – del principio de igualdad, pues deriva de la naturaleza de la actividad financier pública”.

²⁸⁴ UCKMAR, Víctor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 66.

²⁸⁵ Heleno Taveira Torres considera que no Brasil não há qualquer regra CFC, já que a legislação brasileira não faz qualquer ressalva ao propósito abusivo da operação, simplesmente facultando a administração tributária o poder de atribuir o acréscimo patrimonial à empresa brasileira mediante o método de equivalência patrimonial. Informação coletada no III Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro, painel Tributação dos lucros por coligadas e controladas no exterior. Cenário atual e futuro. A decisão do STF e a nova regulamentação, para pessoas jurídicas e físicas, e as emendas à MP 627/2013. A experiência internacional acerca da tributação de lucros do exterior, no dia 26 de março de 2014.

quebra das barreiras comuns. Tal abuso somente ocorrerá se os atos praticados pelo contribuinte ao longo do tempo forem reprovados em testes de *propósito negocial específico*.

Quer-se com isto dizer que não há qualquer fundamento constitucional para tornar as *CFC rules* um fundamento para o Estado alcançar toda e qualquer renda, de qualquer coligada e de qualquer subsidiária. Ao contrário, do ponto de vista constitucional, o exercício da competência tributária está limitado pelos princípios da equidade, devendo haver o pagamento de impostos no limite da capacidade contributiva.

Logo, a mera elaboração da legislação tributária específica não escapa do controle constitucional e do teste de propósito negocial (ou seja, uma regra de proporcionalidade), considerando os aspectos negociais específicos. Isto quer dizer que a construção do sentido de tais princípios impõe alcançar a renda mundial mediante a integração do direito interno e do direito transnacional.

Se há um documento de direito internacional (soft law) justificando o uso das *CFC rules* pelos Estados, o formato de tais regras, o objetivo e a competência, ao intérprete é fundamental levá-lo em consideração para construir o sentido a partir do *standard* comum. Esta racionalidade transversal entre a ordem interna e a ordem internacional impede o intérprete de atribuir sentido diverso ao construto já devidamente elaborado²⁸⁶.

Portanto, os conflitos entre jurisdições tributárias decorrem tanto da convergência observada quanto da utilização da regra da tributação da renda mundial, bem como da existência de mecanismos cada vez mais (mal)utilizados nos sistemas tributários para compensar a perda de arrecadação.

A competência constitucional tributária, caso exercida com as limitações postas na Constituição, considerando o transconstitucionalismo dos direitos e garantias constitucionais, diminuiria o problema, caso o respeito à capacidade contributiva do contribuinte fosse observado em *todos* os Estados onde a renda é produzida/auferida²⁸⁷. No mesmo sentido, a

²⁸⁶ GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 587. “A análise do tema ganha contornos mais complexos quando estamos diante da existência de tratados internacionais celebrados para evitar a dupla tributação internacional da renda, adiante CDT. A compatibilização das regras de ‘transparência fiscal internacional’, ‘Controlled Foreign Corporations’ ou ‘CFC rules’, quando existe CDT entre países onde estão situadas a Controladora e a Coligada, dependerá da análise das normas convencionadas na CDT em concreto, bem como no status legal atribuído pelo ordenamento jurídico às CDTs.”

²⁸⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina: Coimbra, 2009. p. 119. “E esta ideia de integração do tema dos deveres fundamentais no material dos direitos fundamentais em nada é prejudicada pela circunstância de diversos deveres se encontrarem fora da parte da Constituição dedicada aos direitos e deveres fundamentais e dispersos portanto pelas partes relativas à organização política do estado e à organização econômica da sociedade. É que, pela sua função, os deveres fundamentais, mesmo quando integrados formalmente na organização política ou na organização econômica, ainda estão ao serviço da realização da dignidade da pessoa humana na medida em que esta é membro da comunidade estadual. De resto,

questão envolve, também, um agir moral do próprio contribuinte, que não deve abusar de formas para a diminuição do pagamento de sua parte ideal para o custeio da sociedade, ou seja, o pagamento do seu *fair share*.

2.2.3 Conflitos de jurisdição e constitucionalidade da atuação extraterritorial no plano interno

Uma vez determinado que o direito tributário internacional coordena relações transversais e supranacionais, seja nas relações entre os Estados, seja nas relações entre estes e os contribuintes. Essa característica leva setores da doutrina a caracterizar o direito tributário internacional oriundo dos tratados como um direito formado por regras de colisão (*Kollisionsnormen*), mais próximo ao direito internacional privado.

Isso ocorre porque, dentro do escopo do tratado para evitar a dupla tributação, a obrigação tributária existe apenas se, em adição aos requerimentos da lei doméstica, obedecer aos requisitos do tratado. Porém, considera-se, majoritariamente, que o direito tributário internacional é composto por regras de delimitação da competência (*Grenznormen*), comparáveis às de direito administrativo internacional²⁸⁸.

A gênese das obrigações tributárias está relacionada ao exercício da competência constitucional tributária. A partir daí, verifica-se a ocorrência ou não dos elementos de conexão que a própria lei tributária estabelece como padrão para classificar a relação específica como envolvendo o estrangeiro não residente. Deve-se, então, considerar a existência ou não de tratado para evitar a dupla tributação da renda, aplicando os parâmetros estabelecidos pelo processo constitucional próprio de firma e adesão aos termos do tratado.

Ocorre que o exercício da competência tributária está adstrito ao território do Estado, ou mesmo, à competência pessoal. Conforme Dinh, Daillier e Pellet²⁸⁹, as competências relativas ao exercício da potestade típica dos serviços público-administrativos só pode ser exercida, em outro território, com a anuência expressa do Estado terceiro. E, neste caso, considerando que a atividade tributária é eminentemente administrativa, o exercício da

esta ideia traduz uma correcta e adequada compreensão das relações entre os direitos e os deveres fundamentais num estado de direito democrático, o que não acontece com a tese da assimetria frequentemente invocada pela doutrina alemã a tal propósito. Com efeito, esta tese, como contratase que é da ideia de unidade entre direitos e deveres fundamentais, que seria própria dos estados totalitários, está longe de ser expressão fiel da realidade, já que nem nos estados totalitários há unidade (ou simetria) entre direitos e deveres fundamentais, mas sim e unicamente deveres que também são apelidados de direitos, nem nos estados de direito democrático se verifica em termos absolutos assimetria entre direitos e deveres, pois que já direitos que são também deveres, verificando-se assim em relação a estes uma *parcial* simetria entre direito e dever.”

²⁸⁸ VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997. p. 20-21.

²⁸⁹ DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Lisboa: Fundação Kalouste Gulbenkian, 2003. p. 515.

competência tributária sobre a renda obtida em outro Estado somente será aplicável se houver consentimento do Estado terceiro.

Quando se considera que a lei tributária passa a abranger o primado da tributação da renda mundial, o exercício da competência choca-se com o alcance particularmente amplo da soberania territorial. Ao buscar a recomposição da base tributária, decorrente do desvio de lucros (*profit shifting*) para jurisdições mais favoráveis, os Estados buscam mecanismos para exercer sua competência sobre estas rendas desviadas.

Neste caso, indaga-se sobre a constitucionalidade desta atuação. Não há dúvidas de que, dentro do marco atual, ao Estado é lícito exercer as competências tributárias sobre as rendas desviadas. Porém, não lhe será permitido agir diretamente no território estrangeiro, em face do princípio da exclusividade da soberania territorial. Às autoridades administrativas locais não é permitido atuar no território estrangeiro, a não ser que haja a colaboração das autoridades estrangeiras.

Tal entendimento guarda relação ao atual paradigma da tributação, isto é, a concretização dos objetivos constitucionais demanda uma atuação firme do Estado para impedir o assoreamento da base com propósitos puramente econômicos. A Constituição demanda a coexistência entre livre mercado e solidariedade. Logo, a atuação estatal específica sobre rendas estrangeiras deve ser pautada pelo objetivo específico de redução das desigualdades. Como já dito, não é lícito ao contribuinte evadir-se quanto ao pagamento de sua quota-parte para o financiamento da sociedade.

Todavia, a ação estatal também deve ser pautada em uma ética específica, que é a de não arrecadar por arrecadar. Por isso, apenas em supostos claros de evasão ou abuso das formas de planejamento poder-se-á desconsiderar a falta de entrega da renda à tributação local.

Quer-se com isso dizer que não há qualquer fundamento constitucional para adotar as *CFC rules* como mecanismo para o Estado alcançar toda e qualquer renda, de qualquer coligada e de qualquer subsidiária. Ao contrário, do ponto de vista constitucional, o exercício da competência tributária está limitado pelo princípio da equidade, devendo haver o pagamento de impostos no limite da capacidade contributiva.

Logo, a mera elaboração da legislação tributária específica não escapa do controle constitucional e do teste de propósito negocial (ou seja, uma regra de proporcionalidade), considerando os aspectos negociais específicos. Isto quer dizer que a construção do sentido de tais princípios impõe alcançar a renda mundial mediante a integração do direito interno e do direito transnacional.

A proposta envolve o reconhecimento de etapas a serem consideradas na interpretação mais equitativa ao caso. A primeira etapa corresponde à verificação da lei em si, dos propósitos para os quais foi editada. Em um segundo momento, deve-se verificar a existência de um tratado coordenando o exercício da competência. Havendo resposta positiva, deve-se verificar a quem cabe tributar: se ao Estado da fonte ou ao da residência, nos termos do tratado.

Inexistindo tratado, a terceira etapa consiste na verificação da competência de acordo com a legislação interna, isto é, os requisitos da legislação específica sobre a tributação da renda em supostos com elementos de conexão: se se aplica à tributação universal ou não, se se trata de coligada ou controlada (ou controladora) e quais são os aspectos incidentes na atividade arrecadatória.

Ainda nesta etapa, devem-se considerar as características do negócio propriamente dito: se a operação reputa-se legítima ou abusiva. Chegado a este ponto, deve o intérprete, necessariamente, abrir a construção dos sentidos ao cenário internacional. Isto ocorre porque os supostos, envolvendo elementos de conexão, abarcam necessariamente elementos internos e elementos de um sistema de normas internacionais.

Inegável é, hoje, que os documentos produzidos pela OCDE influenciam sobremaneira na elaboração do conteúdo dos institutos tributários internos, mesmo que não haja tratado específico em vigor sobre a matéria. Trata-se de um fenômeno de influência da *soft law* na formação do sentido dos textos jurídicos, caracterizando o entrelaçamento entre a ordem constitucional e o direito internacional, no qual o objetivo é compatibilizar as diversas soberanias com o sistema geral de coordenação de competências tributárias.

Logo, se há um documento de direito internacional justificando o uso das *CFC rules* pelos Estados, o formato de tais regras, o objetivo e a competência, ao intérprete é fundamental levá-lo em consideração para construir o sentido a partir do *standard* comum. Esta racionalidade transversal entre a ordem interna e a ordem internacional impede o intérprete de atribuir sentido diverso ao construto já devidamente elaborado²⁹⁰.

Construção de sentido, diga-se, não é realizada de qualquer forma, escolhendo-se qualquer sentido, mas, sim, observando-se o sentido hermeneuticamente adequado de acordo

²⁹⁰ GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 587. “A análise do tema ganha contornos mais complexos quando estamos diante da existência de tratados internacionais celebrados para evitar a dupla tributação internacional da renda, adiante CDT. A compatibilização das regras de “transparência fiscal internacional, “Controlled Foreign Corporations” ou “CFC rules”, quando existe CDT entre países onde estão situadas a Controladora e a Coligada, dependerá da análise das normas convencionadas na CDT em concreto, bem como no status legal atribuído pelo ordenamento jurídico às CDTs.”

com a construção histórica (tradição)²⁹¹ de sentido do texto analisado, conjugando-a com a realidade (saber pragmático). Os sentidos de um texto, afirma Streck²⁹², “são atribuíveis a partir da facticidade em que está inserido o intérprete e respeitando os conteúdos de base do texto, que devem nos dizer algo”.

Um caso paradigmático repousa na ADI 2588. Neste julgamento, o STF declarou que apenas nos supostos envolvendo paraísos fiscais aplicar-se-ia a então “regra CFC” brasileira. Deve-se destacar que a ação proposta em 2003 somente teve seu desfecho em 2013, vindo a ter 10 votos divergentes entre si e apenas dois deles levando em consideração o cotejo entre o *propósito negocial* e a *regra legal*.

No caso, a CNI ingressou com a ação requerendo a declaração de inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/2001²⁹³. Dentre outras questões, a CNI afirmou que o conceito constitucional de renda extraído da leitura conjugada entre Constituição e CTN (art. 43) impediria a atribuição da renda ao contribuinte sem a sua efetiva disponibilização no território brasileiro. De acordo com o relatório elaborado pela Exma. Sra. Ministra Relatora Ellen Gracie,

Nesse aspecto residiria a inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, eis que, ao dar liberdade para o legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador, antes mesmo da sua ocorrência, estaria ofendendo o disposto no art. 153, inciso III da Constituição e o conceito de renda nele embutido.

Afastando-se da questão de fundo, a Ministra Ellen Gracie partiu da distinção entre empresas controladas e empresas coligadas (já que nestas não há posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior), para concluir que apenas a expressão “ou coligada” seria inconstitucional, por constar duplamente no *caput* do referido art. 74²⁹⁴.

²⁹¹ “[...] Gadamer entende que o verdadeiro sentido de um texto também será denominado pela situação histórica (a sua tradição) do intérprete”. ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 236.

²⁹² STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 338.

²⁹³ Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

²⁹⁴ Após pedir vistas, o Min. Nelson Jobim julgou a demanda improcedente, afirmando, quanto à violação ao art. 150, III, a e b, da CF, que a regra do parágrafo único do art. 74 resolveu a situação de dois tipos de lucros: os apurados em balanços anteriores à edição da primeira MP (7/2001), mas não creditados ou pagos à investidora brasileira, e os lucros a serem apurados no balanço do ano dessa edição (2001). Para Jobim, tais lucros passaram a integrar o patrimônio líquido da investidora brasileira, para fins tributários, pelo menos um ano após terem sido apurados nos balanços da investida estrangeira. Afirmou, ainda, que não se poderia falar em ofensa ao princípio da irretroatividade, a qual se caracterizaria somente se tivesse ocorrido

A primeira referência às *CFC rules* foi feita pelo Min. Ayres Britto, para quem não haveria como desconhecer que os lucros obtidos pelas controladas e coligadas estrangeiras repercutiriam positivamente na empresa brasileira que as controlasse ou que com elas fosse coligada, a gerar empíricos acréscimos patrimoniais.

Aqui, deve ser feita uma observação: o Min. Ayres Britto confunde *tributação em bases universais* com regime CFC. Na realidade, como já posto, as *CFC rules* são criadas para coibir supostos *abusivos* de indisponibilidade dos lucros obtidos no exterior, e a tributação em bases universais é um princípio mais genérico previsto em outra norma. O Ministro considerou que a tributação em bases universais admitiria o exercício da competência tributária com a atribuição de lucros em qualquer caso. Distanciou-se, portanto, do princípio da equidade e dos sentidos hermenêuticos corretos destes princípios e regras.

Nesse contexto, o Min. Ayres Brito entendeu que seria razoável considerar os lucros apurados fora do país como disponibilizados, concluindo que o preceito impugnado não instituiria nem majorara tributo, mas apenas disciplinara o momento em que ocorreu o fato gerador de tributos instituídos, qual seja, o exercício seguinte àquele em que editada a medida provisória.

Finalmente, o Min. Joaquim Barbosa julgou parcialmente procedente o pedido para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, de modo a limitar sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil, cujas coligadas ou controladas no exterior estivessem localizadas em países de tributação favorecida. O Ministro apenas resvala na análise das *CFC rules* como meios para impedir abusos dos contribuintes, analisando a questão da seguinte forma:

No cerne do debate, há duas questões constitucionais de maior relevância. A primeira delas é se o alegado temor de abuso com vistas à evasão ou a à elisão fiscal autorizariam o Estado a atalhar o devido processo legal. Em seguida, devemos saber se a interpretação do texto constitucional pode evoluir para acompanhar as mudanças sociais e, com isso, garantir certas expectativas fiscais.

disponibilidade (distribuição) e a lei tributária viesse a dizer que àquele acontecimento incidiria a nova lei. O Min. Marco Aurélio, também em voto-vista, julgou procedente o pedido formulado para emprestar ao art. 43, § 2º do CTN interpretação conforme a Constituição, excluindo alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica e jurídica da renda, e para declarar a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Porém, em suas razões, considerou que, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa controlada ou coligada à controladora ou coligada brasileira, não se pode falar em fato gerador do imposto sobre a renda, já que a renda é inexistente e não passou a disponibilidade da última. O mesmo argumento foi sustentado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski.

Apesar da constatação correta (temor de abuso), na realidade não se trata de rompimento do “devido processo legal”: trata-se, isto sim, do exercício da competência sobre rendas não oferecidas à tributação, consoante já exposto.

O voto do Min. Joaquim Barbosa também é um bom exemplo de transconstitucionalismo entre ordens jurídicas estatais, já que faz menção (apenas em *obiter dictum*) de decisão da Suprema Corte norteamericana, a fim de falar sobre as autoridades governamentais “escolher arbitrariamente seus réus”.

Sobre o cerne da questão, disse o Ministro Joaquim Barbosa:

Em síntese, a autoridade fiscal não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando do pagamento do tributo devido, ao mesmo tempo em que o contribuinte não pode dolosamente ocultar os fatos jurídicos que geram as obrigações tributárias. [...] De modo semelhante, se a pessoa jurídica controlada pode legitimamente optar por não distribuir lucros, a circunstância de a empresa controladora ou coligada nacional se submeter ao MEP não autoriza que essa opção seja desconsiderada em prol da arrecadação como um fim em si mesmo.

E conclui que o texto da medida provisória impugnado não apresenta “elementos de diferenciação relevantes, utilizados pelas legislações de inúmeros países europeus para identificar desvios de propósito e, com isso, não apenas negócios legítimos”. Ou seja, o Ministro observa que há necessidade de analisar o propósito comercial específico de fraudar a fiscalização, ou mesmo, de abusar ou evadir impostos de maneira proposital, porém não deixa claro se a constitucionalidade do referido art. 74 está ligada à busca desse objetivo.

Tivesse parado aí, o voto do Ministro seria adequado. Porém, ao acrescentar que há uma *presunção* de intuito evasivo pelo mero fato de haver localização de coligada ou controlada em paraísos fiscais, houve um *twist* desnecessário.

A análise do Ministro não encarou o problema da equidade de maneira a construir o sentido hermenêutico adequado à classificação da operação como abusiva. Preferiu apenas declarar um lugar comum, não necessariamente verdadeiro, de que o só fato de a coligada ou controlada estar geograficamente situada em paraíso fiscal já acarreta a consideração de abusividade.

Veja-se que, no referido caso do Google, por exemplo, não havia utilização de paraísos fiscais e, mesmo assim, houve abuso quanto à elisão fiscal praticada pela empresa. A equidade somente se caracterizará como rompida quando a sociedade no exterior

corresponder apenas a “uma caixa postal e não desenvolve qualquer atividade econômica, não possuindo estrutura administrativa ou propósito negocial”²⁹⁵.

Em nenhum momento esta questão foi enfrentada na ADI 2588. As discussões limitaram-se à análise do direito brasileiro e à plausibilidade de o fisco em atribuir a renda não disponibilizada (jurídica ou economicamente) à empresa domiciliada no Brasil. Não houve uma efetiva incursão pelo que significa o exercício da competência tributária em supostos envolvendo elementos de conexão internacionais, havendo, ainda, uma clara lacuna dentro do ordenamento.

A crítica, portanto, repousa no emprestar constitucionalidade a uma lei claramente desprovida dos aspectos finalísticos inseridos no sistema judicial pela adoção do princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento da interpretação constitucional. Fica claro que, naquele julgamento específico, adotou-se um parâmetro constitucional distorcido, preocupando-se mais com a forma do que efetivamente com a substancialidade da matéria em discussão. Não foram analisados os verdadeiros objetivos da lei brasileira à luz dos parâmetros constitucionais e do exercício da competência tributária específica, dentro do contexto transnacional, razão pela qual é necessário fomentar uma reconstrução pragmática do tema, o que será discutido no próximo capítulo.

²⁹⁵ GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 613.

4 A INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

A interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional é complexa e exige uma profunda integração entre seu próprio texto, o texto da legislação interna e o contexto em que foi formulado (inclusive os materiais de apoio). De acordo com Tôrres²⁹⁶, a interpretação inicia pelo plano textual, “para buscar a atribuição do ‘significado ordinário’, resultante da análise lógico-sintática dos enunciados prescritivos nela contidos, e boa-fé e sob o princípio do *pacta sunt servanda*”.

Recorre-se ao contexto em que foi firmado o tratado, aproveitando-se cartas e documentos preparatórios utilizados para sua firma “quando os procedimentos precedentes não forem suficientes para alcançar a *ratio* do preceptivo, aplicar-se o reenvio às normas internas”, complementa Tôrres²⁹⁷.

Observa-se que a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional visa à construção de sentidos unívocos, funcionando como etapa para o preenchimento das lacunas semânticas dos termos utilizados no tratado²⁹⁸. A atividade interpretativa visa, sobretudo, a unificar a aplicação da lei tributária, de forma a integrar, da maneira mais funcional e sistemática, a “formação da norma individual e concreta de direito interno aplicável ao fato-evento como elemento de estraneidade”²⁹⁹.

A atividade interpretativa surge daquela leitura comum praticada pelo ser humano, sendo também voltada para a pacificação de conflitos decorrentes da própria dúvida interpretativa. O conflito a que se refere “puede estar relacionado, que es lo más común, con la interpretación y aplicación de un concreto CDI, suponiendo normalmente una dialéctica entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, al aceptar o no este último la calificación otorgada por el primero”³⁰⁰.

Todo e qualquer conflito pode ser reduzido a duas categorias: conflitos de qualificação e conflitos de interpretação. A qualificação, de acordo com Züger³⁰¹, está relacionada ao impacto da lei interna na interpretação dos tratados, enquanto a interpretação do tratado propriamente dito está relacionada à própria incompletude da linguagem.

²⁹⁶ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 640.

²⁹⁷ *Ibid.*, p. 640.

²⁹⁸ CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005. p. 271.

²⁹⁹ *Ibid.*, p. 640.

³⁰⁰ SERRANO ANTÓN, Fernando. *La resolución de conflictos en el derecho internacional*. Madrid: Civitas, 2010. p. 103.

³⁰¹ ZÜGER, Mario. LANG, Michael. *Settlement of disputes in tax treaty law*. Viena: Kluwer Law, 2002. p. 17.

É nessa margem de conflito que age o intérprete. Seu foco será a construção de sentido correta (e não a atribuição de sentido) de acordo com a única resposta possível, tendo como base a integração entre os princípios constitucionais e as diversas normas internas e internacionais, por meio do método hermenêutico. O foco na linguagem é o diferencial da abordagem hermenêutica, a qual passa a considerar a consciência histórica posta na linguagem, como segue:

A consciência da história dos efeitos realiza-se no elemento da linguagem. Podemos aprender dos pesquisadores pensantes que a linguagem, em sua vida e acontecer, não pode ser concebida como um mero fenômeno em transformação. O que atua nela é uma teleologia como fator interno. Isso significa que as palavras que se formam, os recursos de expressão que figuram numa língua para se poder dizer determinadas coisas não se fixam ao acaso, pelo simples fato de não desaparecerem. Significa, antes, que assim se constrói uma determinada articulação de mundo, um processo que atua como se fosse dirigido e que podemos sempre de novo observar na criança que está aprendendo a falar³⁰².

A construção de sentido é distinta da atribuição de sentido posta pela doutrina clássica. Ela se dá no contexto da linguagem e não especificamente do (con)texto do tratado, isto é, observando-se a carga histórica, social e, principalmente, o compromisso constitucional do Estado, traduzido na Constituição e no sistema jurídico.

Observa-se que o contexto, na interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação, têm como função coordenar os conflitos interpretativos, os quais sempre ocorrem entre o Estado da fonte da renda e o da residência do contribuinte. Dentro do paradigma proposto, esse foco na resolução dos conflitos deve passar necessariamente pela concretização dos direitos e dos deveres fundamentais.

Levar em consideração conceitos, decisões e regramentos produzidos no estrangeiro, tanto em nível supranacional quanto em nível interestatal, atualizando-os de acordo com as vicissitudes próprias do momento histórico, é obrigatório para a correta aplicação do direito. É nesse contexto que a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação deve ser revista, de acordo com os parâmetros exigidos pelos direitos fundamentais, notadamente pela equidade como princípio de justiça (justo reparto) tributária.

³⁰² GRONDIN, Jean. *O pensamento de Gadamer*. São Paulo: Paulus, 2012. p. 134.

4.1 A Interpretação Adequada aos Direitos Fundamentais no Nível Internacional: entre a fonte e residência

“Renda” não é um conceito dado, devendo ser construído. A Constituição encerra um arquétipo desse conceito, sendo traduzido como “acréscimo patrimonial”, o qual pode vir na forma de “ganhos de capital”, “lucro”, “dividendos” e outras manifestações (categorias) previstas na legislação ordinária³⁰³.

Na Espanha, por exemplo, a mesma questão ocorre: “renta” não é um conceito pronto e acabado. Distintamente do Brasil, aquele país não possui um arquétipo constitucional, porém traz na normativa própria as categorias de renda sobre as quais incide o imposto sobre a renda³⁰⁴.

Os tratados para evitar a dupla tributação internacional baseados no MCOCDE não trazem pronto o conceito de “renda”. Porém, usam as mesmas categorias redituais especificadas no ordenamento pátrio brasileiro e espanhol para coordenar a competência impositiva tributária, ou seja, afirmar quem tem direito a tributar a renda. Daí Tôrres³⁰⁵ ter advertido que os tratados baseados no MCOCDE possuem como objetivo a

[...] neutralização das divergências, mediante definição: i) dos critérios de conexão, ii) dos elementos de qualificação e iii) de localização, bem como iv) das formas de repartição de competências entre os Estados contratantes, permitindo, assim, segurança jurídica para os operadores econômicos residentes, nas relações com os países signatários.

Afirmar que o sentido de “renda” deve ser comum em ambos os países contratantes significa reconhecer que os Estados não possuem uma margem ampla para a construção desse sentido. Deve-se considerar que “a mesma prática vai depender simultaneamente de duas ordens jurídicas diferentes, cuja coexistência caracteriza uma situação que se poderia dizer de ‘soberania nacional controlada’”³⁰⁶.

Essa “soberania nacional controlada” revela o abandono de esquemas hierárquicos rígidos no que tange à separação entre tratado e ordenamentos estrangeiros, assim como ordenamentos entre si. A eleição dos critérios e categorias para tributação da renda obtida no exterior, tanto para o Brasil quanto para a Espanha, não são livres: deve ser feita de maneira a

³⁰³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2006. p. 23.

³⁰⁴ ESPANHA. Real decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, n. 61, 11 mar. 2004. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456>>. Acesso em: 29 set. 2014.

³⁰⁵ TÔRRES, Heleno. *Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 643.

³⁰⁶ DELMAS-MARTY, Mireille. *Por um direito comum*. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 162.

não permitir que nenhum dos países obtenha demasiados benefícios um sobre o outro. Os ordenamentos nacionais e o internacional se complementam em um processo de coordenação, politicamente mais aceitável para os Estados contratantes, tornando-os mais próximos ao desenvolvimento de soluções comuns³⁰⁷.

Os direitos fundamentais, traduzidos dentro da distribuição da competência tributária internacional, influenciam a concretização dos objetivos constitucionais pelo reconhecimento de um mandamento de justiça. De acordo com Marcelo Neves³⁰⁸,

As interpretações de um texto normativo podem levar a soluções diversas de casos. A invocação a uma espécie de direitos humanos pode implicar colisão com a pretensão de fazer valer um outro tipo. Mas a situação se agrava se considerarmos que as diversas ordens normativas do sistema jurídico mundial de níveis múltiplos têm compreensões sensivelmente diversas das questões dos direitos humanos, muitas delas sendo, inclusive, avessas à ideia de direitos humanos como direitos que pretendem valer para toda e qualquer pessoa. É nesse contexto que toma significado especial o transconstitucionalismo pluridimensional dos direitos humanos, que corta transversalmente ordens jurídicas dos mais diversos tipos, instigando, ao mesmo tempo, cooperação e colisões.

O transconstitucionalismo pluridimensional tratado por Neves corresponde ao “diálogo transconstitucional entre supremos tribunais ou cortes constitucionais, que invocam precedentes jurisprudenciais não apenas de outras cortes estrangeiras, mas também de tribunais internacionais”³⁰⁹.

Esse diálogo transconstitucional é o fundamento para a construção de sentido por meio da defesa dos direitos fundamentais, posto que estes são, ao mesmo tempo, influenciados e influenciam os direitos humanos.

Observa-se que o movimento de integração interpretativa e mútua influencia as decisões tomadas nos diversos níveis (político, judicial e administrativo). É um fenômeno pragmático que demanda a concretização do proceder ético na construção de uma interpretação comum para o direito tributário, especialmente no que tange à distribuição das competências entre o país da fonte (onde é obtida a renda) e o da residência (quem é beneficiado pela obtenção da renda), como segue:

Considerando as decisões de cortes estrangeiras, e o peso a elas dado pelos tribunais domésticos, temas como o nível da corte que produziu a decisão, a natureza vinculativa dessas decisões no Estado estrangeiro, o papel que os

³⁰⁷ DELMAS-MARTY, Mireille. *Por um direito comum*. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 165.

³⁰⁸ NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012. p. 256.

³⁰⁹ *Ibid.*, p. 257.

comentários da OCDE podem ter desempenhado no alcançar dessa decisão, e quais comentários foram usados, assim como o estilo do julgamento e o nível de convencimento do argumento lógico e raciocínio, ou a falta dela na própria decisão ou no parecer do Advogado Geral (ou figura similar), deveria ser avaliado pela corte doméstica. Como discutido abaixo, as cortes domésticas nem sempre parecem avaliar decisões proferidas por cortes estrangeiras com estes parâmetros em mente, mas há alguns casos nos quais as cortes simplesmente não dão valor nenhum às decisões proferidas por outros tribunais quando da interpretação de tratados³¹⁰.

Uma verdadeira construção de sentido comum, capaz de solucionar problemas de competência entre país da fonte e da residência não depende apenas da extração da norma aplicável ao caso concreto, dentro do paradigma sintático-semântico.

Ao contrário, está mais ligada à abertura cognitiva decorrente da convergência para construção de um direito internacional tributário comum, a partir da Constituição e dos direitos fundamentais nela encerrados. Trata-se de concretizar compromissos constitucionais duradouros para dar mais segurança ao contribuinte e levar em consideração o transconstitucionalismo desses direitos fundamentais de tal forma que se forme a argamassa de uma concepção unitária de direito tributário internacional.

Faz-se necessário que o intérprete aja com a humildade necessária para reconhecer que o sentido posto de expressões como “estabelecimento permanente” ou “*arm’s length*” vem sendo trabalhadas e sofrem a influência do trabalho prévio feito tanto por organismos internacionais quanto por outros Estados e que não há espaço para se distanciar dessa tessitura comum. Ao contrário, imaginar um novo sentido para “estabelecimento permanente” significaria partir do zero, criar o instituto como se nunca tivesse existido.

Assim, afirma-se que, nos supostos envolvendo tributação internacional, o intérprete “não pode ter como ponto de partida uma determinada ordem jurídica, muito menos as ordens dos mais poderosos, mas os problemas constitucionais que se apresentam, enredando as diversas ordens”³¹¹. Ao interpretar a lei tributária aos casos que envolvem elementos de conexão, deve não só o Tribunal, mas também a Administração Pública integrar os conceitos formadores desse ramo do Direito.

Ao Poder Executivo não cabe interpretar a legislação tributária de modo a se beneficiar em prejuízo do contribuinte; no mesmo sentido, ao contribuinte não lhe é lícito abusar das formas para eludir o pagamento de impostos. A seguir, serão construídos os

³¹⁰ WARD, David. Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties. In: MAISTO, Guglielmo. *Courts and tax treaty law*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 161-188.

³¹¹ NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012. p. 275.

parâmetros para interpretar os casos envolvendo elementos de conexão a partir do dever fundamental de pagar impostos, como parâmetro da equidade.

4.2 Uma Proposta de Interpretação: como os deveres fundamentais colaboram para a construção do sentido

Observando-se que várias questões sobre a convivência de um sistema interno brasileiro e o sistema internacional ainda não foram objeto de manifestação por parte do Poder Judiciário, fica a questão de como coordenar satisfatoriamente as diversas competências tributárias nacionais, de modo que nem o contribuinte tenha seu direito fundamental violado, nem o Estado descumpra seus deveres constitucionais.

Um primeiro aspecto a se levar em consideração é verificar como a tributação do lucro empresarial é tratada no cenário internacional. Segundo o entendimento sufragado na convenção modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (adiante, MCOCDE), cabe exclusivamente ao Estado da *residência* do contribuinte o direito de tributar as rendas decorrentes da atividade empresarial³¹².

Todavia, caso a atividade empresarial seja praticada por meio de um estabelecimento permanente, tem-se a competência *cumulativa* entre o Estado da fonte e o da residência para tributar os lucros da atividade empresarial.

A noção mais simples de estabelecimento permanente remonta à “instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”. Assim, o estabelecimento permanente corresponde a uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer sua atividade nesta instalação ou por meio desta instalação³¹³.

Os comentários ao MCOCDE neste ponto indicam que a interpretação a ser dada a esta regra de distribuição de competência é baseada na ideia geral de que, se o lucro da atividade empresarial alienígena deriva de um país em particular, as autoridades daquele país deveriam considerar as fontes de lucro das empresas separadamente, aplicando-se a cada uma

³¹² Article 7. Paragraph 1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State. ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). *Model tax convention on income and capital*: condensed version. [S.l.], July 2010.

³¹³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 554.

das fontes o teste do estabelecimento permanente e sujeitando cada fonte de renda ao artigo específico do tratado para evitar a dupla tributação³¹⁴.

Essa separação, segundo a OCDE, é recomendada para uma economia complexa como a atual. Existe um número considerável de empresas que exercem diversas atividades em vários países. Cita-se, inclusive, o exemplo de uma empresa que monta um estabelecimento permanente em um país e, por meio dele, exerce atividades de manufatura, enquanto uma divisão distinta da mesma empresa vende mercadoria diferente daquela fabricada em outro país, por intermédio de representantes comerciais (sem estabelecimento permanente)³¹⁵.

Avi-Yonah e Clausing³¹⁶, entretanto, denunciam que, em tempos recentes, essa forma de tributação da renda empresarial ficou em segundo plano, devido ao fato de as empresas multinacionais operarem nos diversos países por meio de subsidiárias e não de filiais³¹⁷. Nesses casos, a tributação da renda empresarial obedeceria ao dispositivo do art. 9 do MCOCDE, o qual trata das regras aplicáveis à distribuição de competência para os casos de tributação das empresas associadas (*associated enterprises* ou *parent-subsidiary transactions*)³¹⁸, dando preferência ao Estado da *fonte* na tributação das rendas empresariais.

É esse art. 9 que introduz o princípio *arm's length*. Significa dizer que, nos casos de empresas relacionadas (coligadas, controladas, filiais, sucursais), a tributação da renda ocorrerá considerando as distintas partes relacionadas, isto é, como se fossem duas (ou mais) empresas distintas e separadas, realizando as mesmas ou similares funções sob as mesmas ou similares condições³¹⁹.

O princípio *arm's length*, aqui, corresponde à “transação situada à distância de um braço”, revelando uma linha de parâmetros interpretativos indicados para que o país da residência ou da fonte exerça sua “soberania nacional controlada” para o tratamento em separado das empresas e como a legislação interna trata essas entidades distintas.

³¹⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). *Model tax convention on income and capital: condensed version*. [S.l.], July 2010. p. 133.

³¹⁵ *Ibid.*, p. 133.

³¹⁶ AVI-YONAH, Reuven; CLAUSING, Kimberly. Business profits. In: LANG, Michael *et al.* (Org.). *Source vs. residence: problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Netherlands: The Hague: Wolters Kluwer, 2008. p. 9-20.

³¹⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 557. “Menção especial merecem as sociedades subsidiárias, quanto às quais convém mais uma vez dissipar um equívoco terminológico: é que, na terminologia prevalente nos países do continente europeu, se designam por *filiais* as sociedades que no nosso direito interno se qualificam como *subsidiárias* (*subsidiary company*, *Tochtergesellschaft*), enquanto que se reserve o termo *sucursais* precisamente para as dependências de sociedades estrangeiras que entre nós são denominadas *filiais* (*branch*, *Niederlassung*)”.

³¹⁸ AVI-YONAH; CLAUSING, *op. cit.*, p. 9-20.

³¹⁹ *Ibid.*, p. 9-20.

A legislação interna sobre a tributação dos lucros empresariais absorveu os princípios gerais dos preços de transferência, em especial os parâmetros para o cálculo igualitário estipulados pelo princípio *arm's length*, a fim de que se aufera, com a maior precisão possível, o lucro gerado pela empresa. A tributação do lucro empresarial, no âmbito dos preços de transferência, concretiza o princípio da igualdade, a fim de estabelecer critérios de comparação para diferenciar os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente³²⁰.

Por certo, a existência do princípio *arm's length* no ordenamento nacional decorre de uma mútua influência entre o transnacional e o nacional, podendo falar-se no transconstitucionalismo do princípio da igualdade e da relação cíclica com os fundamentos internos do direito tributário.

Inicialmente, o princípio da igualdade demanda, por meio do princípio da capacidade contributiva, a distribuição por igual da carga fiscal interna. O princípio da igualdade irradia-se para fora do sistema nacional, influenciando a concepção de um parâmetro alienígena, idealizado e recomendado por um organismo supranacional (OCDE).

O conflito entre fonte e residência surge exatamente nesse espaço de atuação deixado pela “soberania nacional controlada”: o país da fonte, assim como o da residência, utilizam suas ressalvas ao modelo, bem como da legislação interna para transformar o sentido comum construído historicamente de forma a sempre privilegiar (ou maximizar) suas competências sobre a renda produzida em seu território.

Surge, então, um conflito pelo qual o país da *fonte* dos rendimentos sempre deseja tributá-la, em franca oposição aos direitos do país da *residência* do contribuinte. Stef van Weeghel³²¹ informa que os fundamentos do MCOEDE (elaborados em 1923) sempre favoreceram o país da *residência* do contribuinte em face da dificuldade prática de se alcançar o investidor estrangeiro.

Assim, para evitar que a alocação de fortunas, rendas e outros dividendos fossem exportados para outros países e impedissem o exercício da competência pelo país da residência do beneficiado, privilegiou-se a competência daquele.

Todavia, a dificuldade prática verificada em 1923 não se adequa mais aos tempos atuais. É nesse ponto que a interpretação, de acordo com a hermenêutica filosófica, atua: ela

³²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 12-13.

³²¹ VAN WEEGHEL, Stef. Dividends (article 10 OECD Model Convention). In: LANG, Michael et al (Org.). *Source vs. Residence: problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Netherlands: The Hague: Wolters Kluwer, 2008. p. 63-73.

demanda o reconhecimento de que os conceitos devem ser atualizados (reconstruídos) para refletir o momento histórico.

De fato, hoje é possível acompanhar toda a cadeia comercial, partindo-se do país da fonte até o pagamento dos dividendos pelas empresas, inclusive pautado nos acordos de troca de informação. Nesse contexto, a tributação da renda empresarial pelo país da fonte seria mais recomendada, pois a tributação dos dividendos e a tributação dos lucros seriam faces da mesma moeda³²².

Além disso, Avi-Yonah e Clausing³²³ afirmam que o modelo de tributação da renda com lastro no art. 7 do MCOCDE se encontra superado por problemas, como a falta de adaptação à natureza global dos negócios internacionais, a crescente separação artificial entre pessoas jurídicas relacionadas, a criação de benefícios intrínsecos à alocação de empresas em paraísos fiscais e a própria complexidade do sistema de preços de transferência.

Essa tributação preferencial dada ao país da fonte é uma demanda típica traduzida pelo respeito aos direitos fundamentais, em face do compromisso existente com a concretização do desenvolvimento. Assim, ao invés de se falar em tributação preferencial pelo país da residência, deve-se promover a atualização do critério para promover a primazia do país da fonte dos rendimentos em face do *benefício* obtido pelo contribuinte naquele território.

Essa modificação de critério foi ponderada por Kemmeren, para quem a transposição desse paradigma se faz necessária em virtude do fato de os dividendos serem, na realidade, resultado de um negócio que gera lucro. Por conta disso, “o país de origem [dos dividendos] não é necessariamente o país da residência da empresa pagante dos dividendos”³²⁴.

Logo, se o lucro da atividade deve ser tributado no país da fonte ou da residência quando houver estabelecimento permanente, deve-se sempre optar pela prevalência da competência do país da fonte em face do benefício obtido naquele Estado.

³²² VAN WEEGHEL, Stef. Dividends (article 10 OECD Model Convention). In: LANG, Michael *et al.* (Orgs.). *Source vs. residence*. Problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives. Netherlands: The Hague: Wolters Kluwer, 2008. p. 65.

³²³ AVI-YONAH, Reuven; CLAUSING, Kimberly. Business profits. In: LANG, Michael *et al.* (Orgs.). *Source vs. residence*. Problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives. Netherlands: The Hague: Wolters Kluwer, 2008. p. 9-20.

³²⁴ KEMMEREN, Eric *apud* VAN WEEGHEL, Stef. Dividends (article 10 OECD Model Convention). In: LANG, Michael *et al.* (Org.). *Source vs. residence: problems arising from allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Netherlands: The Hague: Wolters Kluwer, 2008. p. 63-73.

4.2.1 O Princípio do Benefício como Contexto na Formação do Tratado: concretização dos direitos e deveres fundamentais

A adoção do princípio do benefício reflete o paradigma de justiça enquanto equidade, como valor comum a todos os ordenamentos, tal qual informado por Dworkin³²⁵:

[...] a justiça enquanto equidade tem por base o pressuposto de um direito natural de todos os homens e as mulheres à igualdade de consideração e respeito, um direito que possuem não em virtude de seu nascimento, seus méritos, suas características ou excelências, mas simplesmente enquanto seres humanos capazes de elaborar projetos e fazer justiça.

A justiça, enquanto equidade referida por Dworkin, foi originalmente exposta por Rawls. Para este, a equidade é basicamente uma exigência de imparcialidade. Partindo de uma situação imaginária chamada “igualdade primordial”, Rawls considerou que os participantes de uma sociedade “não têm conhecimento de suas identidades pessoais, ou de seus respectivos interesses pelo próprio benefício, dentro do grupo como um todo”. A partir desse “véu da ignorância”, onde existem apenas “preferências abrangentes”, os princípios de justiça se manifestam de maneira geral, permitindo um consenso sobre o tratamento justo³²⁶.

Se a equidade é a medida da justiça, também revela um compromisso do Estado com a concretização da igualdade e da solidariedade. Segundo Rawls, um primeiro princípio de justiça aplicado à sociedade revela que “cada pessoa tem um direito igual a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com um esquema similar de liberdades para todos”³²⁷.

Em assim sendo, a equidade está relacionada à distribuição da carga fiscal da forma mais equilibrada (igualitária) possível entre os contribuintes, porém equilibrando o benefício por eles obtido junto ao Estado na produção da referida capacidade contributiva. Observa-se que a equidade tributária, no sentido rawlsiano, está relacionada ao equilíbrio entre direito e dever de pagar impostos:

A alocação do substrato tributário entre diversos Estados no Direito Tributário Internacional aciona o princípio do benefício em prejuízo do princípio da capacidade contributiva. A justiça fiscal transnacional não pode ser explicada apenas com base na capacidade contributiva. O

³²⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 281.

³²⁶ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das letras, 2011. ebook, posição 182.

³²⁷ *Ibid.*, posição 191.

princípio do benefício avança e se sobrepõe de modo nitidamente autocrático em relação ao princípio da capacidade contributiva. Com isso, não se tem, porém, uma ofensa ou quebra do princípio da capacidade contributiva. Ele é, na verdade, justa (e concretamente) combinado com o princípio do benefício³²⁸.

Alerte-se que o benefício aqui referido é distinto do princípio do benefício abandonado quando da passagem do Estado liberal para o Estado social de direito. O princípio do benefício, sob a ótica liberal clássica, “se refere de modo sinalagmático a cada contribuinte individual” (um pagador, um benefício específico). Já sob a ótica contemporânea, se refere “aos bens que a comunidade financiada por tributos tem a oferecer” (vários pagadores, benefício geral destinado à sociedade)³²⁹.

O princípio do benefício aproxima-se mais ao expediente do dever de solidariedade típico do Estado Democrático de Direito, do dever comum que todo cidadão possui para com o país onde obtém sua renda.

A construção de sentido na *formação* do tratado para evitar a dupla tributação então levará em conta o equilíbrio entre a exploração da atividade econômica, e o benefício por ela trazido fundamenta a atuação estatal. O *contexto* em que é formado e, portanto, de onde se deve partir, refere-se ao plano da relação de benefício entre a carga tributária e as vantagens não tributárias de localização. Tal relação nada mais é que um corolário de busca pela equidade (solidariedade) já prevista na Constituição. Assim, o contribuinte deve recolher os impostos no território onde efetivamente obteve a renda, pois

No direito tributário internacional, o princípio do benefício é concretizado pelo princípio da fonte ou princípio da territorialidade – ele é um princípio da justiça internacional a ser contrabalanceado com o princípio da capacidade contributiva: o Estado da residência tributa a renda mundial e computa o imposto de renda sobre os rendimentos do exterior. Dessa forma alcançam-se todos os objetivos da justiça tributária internacional: evita-se a dupla tributação, atende-se integralmente ao princípio da capacidade contributiva e respeita-se a demanda do Estado da fonte quanto ao princípio do benefício. Em termos de dupla tributação jurídica, também é comum a divisão de fontes de tributação segundo a qual rendimentos do exterior são excluídos da tributação em bases mundiais. Esta é uma situação na qual o princípio do benefício é favorecido em prejuízo do princípio da capacidade contributiva³³⁰.

³²⁸ LANG, Joachim. Justiça fiscal e globalização. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 71-90, 2010.

³²⁹ LANG, Joachim. A tributação das empresas no contexto da concorrência internacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 25, p. 25, 2011.

³³⁰ *Ibid.*, p. 27.

A equidade que decorre do respeito e da concretização dos direitos fundamentais traduz tanto a igualdade quanto a solidariedade que permeiam a relação contribuinte-contribuinte quanto à relação Estado-contribuinte. O equilíbrio nessas relações está no centro dos objetivos fundamentais do Estado e dos direitos fundamentais, os quais são transconstitucionalizados. Essa equidade implica o agir ético-moral de cada parte na relação jurídica-tributária, mesmo que envolva elementos de conexão com um Estado estrangeiro.

Esclareça-se que, ao se falar em agir ético-moral, o que se defende é que a dignidade da pessoa humana, valor fundante dos Estados democráticos hodiernos, pautam o comportamento dos agentes envolvidos na relação tributária. Não se tem dúvida de que o Estado deva arrecadar para incrementar o bem-estar da nação; porém, a arrecadação deve ser equilibrada, sem esgotar a fonte de renda. A concorrência entre Estados (fato irrefutável) deve ser, na medida do possível, equitativa, justa, equilibrada³³¹.

A relação de influência mútua, por si só, já indica uma convergência objetiva entre os sistemas nacionais e supranacionais para a manutenção da equidade tributária mediante a primazia do país da fonte dos rendimentos. Porém, vai mais além: indica que o ordenamento jurídico internacional, bem como o ordenamento pátrio convergem para a concretização dos direitos e dos deveres fundamentais dos contribuintes, a saber:

[...] questões de direitos fundamentais ou da limitação e do controle do poder, como também da participação juridicamente regulada em procedimentos políticos, que constituem problemas centrais do constitucionalismo em sentido moderno, reaparecem enredadas em uma malha de pretensões de resolução de caso que partem de ordens diversas³³².

Do que foi dito acima, pode-se extrair que “uma tributação baseada no princípio de igualdade segundo a capacidade econômica não supõe que o fisco possa arrecadar algo ali onde não exista o que arrecadar”³³³. Essa orientação ética dos direitos fundamentais estabelece o limite demandado ao Estado de que não pode arrecadar renda potencial, apenas a renda concreta.

³³¹ LANG, Joachim. Justiça fiscal e globalização. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 71-90, 2010.

³³² NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 237.

³³³ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 35.

4.2.2 Os Três Níveis de Interpretação

Em supostos envolvendo elementos de conexão, o trabalho do intérprete deve exercer, pelo menos, três dos seis passos já estipulados por Folloni³³⁴, a fim de integrar os diversos níveis semântico-pragmáticos.

4.2.2.1 Primeiro Nível de Interpretação: construindo o sentido legal

Primeiramente, deve-se verificar o sentido do instituto no direito tributário interno. O intérprete deve ver o sistema tributário como um todo, desde as regras (constitucionais) de distribuição da competência até as regras de isenção e imunidade, integrando direito material e direito formal.

É nesse primeiro nível que ocorre a qualificação. Por meio desta, a autoridade administrativa observa o fato-evento e produz a norma concreta para o caso, classificando a renda como, por exemplo, “ganho de capital”, “dividendo” ou “lucro”. Caliendo³³⁵ diferencia a qualificação como processo e produto. Na forma de processo, a qualificação refere-se à “composição semântica da norma jurídico-tributária”; já como produto, refere-se aos “conceitos e às classificações alcançadas por um processo qualificatório”.

A qualificação, todavia, não é atividade separada da interpretação, correspondendo ao seu primeiro estágio: a observação do evento. A partir daí, consoante os elementos normativos e factuais, será declarado o resultado sobre o tipo de renda produzida e qual parte do texto será aplicada.

Ocorre que a qualificação já deve levar em consideração o contexto em que se desenvolve a relação tributária, isto é, o objetivo da atividade tributária. Na atividade interpretativa desenvolvida pela Administração Pública, primeira a interpretar o fato-evento tributário por força do lançamento, a proteção constitucional conferida pelos direitos fundamentais impede a criação de sentido interpretativo destoante da matriz constitucional e legal vinculada ao fato-evento, a qual venha a desvirtuar os termos dos tratados.

Veja-se, uma vez mais, o caso da tributação das controladas ou coligadas no exterior, o exemplo da aplicação do art. 25 da lei n.º 9.249/95, a qual instituiu o princípio da tributação universal das rendas. Por meio dele, a Administração Pública foi dotada de poderes relativos à competência para tributar os lucros, rendimentos e ganhos de capital

³³⁴ FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 390.

³³⁵ CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005. p. 263.

auferidos no exterior, mediante o cômputo de tais figuras na determinação do lucro real das pessoas jurídicas³³⁶⁻³³⁷.

Deve-se esclarecer que o art. 25 da lei 9.249/95 se encontrava em desacordo à redação originária do Código Tributário Nacional, o qual demandava a incidência do imposto sobre a renda *apenas* quando da efetiva disponibilização econômica ou jurídica da renda, ou de proventos de qualquer natureza.

Para garantir a legalidade da atuação administrativo-fiscal foi editada a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 38/96, a qual introduziu as hipóteses em que ocorreriam a disponibilização ou distribuição dos lucros de forma ficta. O conteúdo da instrução normativa antes referida foi inserido na Medida Provisória nº 1.602/97, a qual se transformou na Lei nº 9.532/97.

Segundo a nova hierarquia normativa, o art. 43, § 2º do CTN deu condições para a lei ordinária estabelecer as condições e o momento em que ocorreria a disponibilidade da receita ou de rendimento oriundo do exterior para fins de incidência do imposto sobre a renda.

A tributação das empresas controladas ou coligadas no exterior, então, passou a ser interpretada pela seguinte progressão: (a) a hipótese de incidência constante no art. 25 da lei 9.249/95 era a geração (produção) de renda de controlada no exterior por pessoa jurídica brasileira; (b) o art. 1.º da Lei 9.523/97 teria modificado a hipótese de incidência do tributo, e seu fato gerador teria passado a ser a disponibilização do lucro pela subsidiária no exterior; (c) a tributação pelo IRPJ e CSLL não incidiria, a partir do ano-calendário de 1998, sobre o lucro da controlada, mas sobre os dividendos disponibilizados à pessoa jurídica controladora brasileira; (d) o “dividendo pago” previsto no art. 10 (1) dos tratados para evitar a dupla tributação internacional, firmados pelo Brasil, devem ser considerados como “o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio”; (e) não se aplica a proteção

³³⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 303. No mesmo sentido, PISANI, José Roberto. Brasil report. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Amsterdam, 2001. “Brazilian tax law, until the advent of Law 9249/95, was based on the principle of territoriality of income for legal entities. While the principle of territoriality was in effect, tax law adopted the concept of source of income (location and production of income) as a linking element to define the authority of the federal government to tax income. Together with the concept of source of income is the concept of payment source, which favors the place where the source paying the income is located. Thus, the concept of source of income is related to the place where income is produced, and the concept of payment source is related to the place where the income is paid. In sum, Brazilian law favored the concept of source of income, that is, the linking element for purposes of income taxation was the place where the income was produced”.

³³⁷ SCHNEIDER, Henrique Phillip; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade. Tributação em bases universais e os tratados para evitar a dupla tributação. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). *Direito tributário internacional. Aspectos práticos*. São Paulo: LTr, 2012. p. 95-118. Percebendo, entretanto, a falta do marco normativo complementar, o poder executivo enviou ao Congresso Nacional projeto de lei complementar, o qual se transformou na Lei Complementar 104, alterando diversos dispositivos do CTN para legitimar a cobrança da renda ficta das empresas.

do art. 7.º (tributação das rendas empresariais com base na existência do estabelecimento permanente) dos tratados para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil³³⁸.

A mudança legislativa pretendeu, portanto, irradiar seus efeitos para além do território, realizando uma qualificação (interpretação) totalmente distante dos sentidos adequados. A legislação brasileira focou parte do sistema, isto é, apenas as regras de tributação das empresas controladas ou coligadas situadas no exterior (regras CFC), podendo-se afirmar que o Poder Executivo optou pela criação de um “regime próprio brasileiro de regras CFC”, por meio da Medida Provisória (adiante, MP) 2.158-35³³⁹.

O art. 74 desta MP trouxe a previsão de tributação da renda mediante uma atribuição ficta de rendimento, decorrente da valorização da participação acionária da coligada ou controlada no exterior por empresa residente no Brasil: os lucros auferidos no exterior seriam considerados disponibilizados na data do balanço no qual tivessem sido apurados. Este artigo permitiu que se gravasse renda potencial, não ingressada no Brasil para fins de apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica³⁴⁰.

Esta regra, considerada o padrão brasileiro de regra CFC, ignorou o ponto fulcral do padrão internacional amplamente aceito: o abuso³⁴¹. Na realidade, a grande crítica feita ao Estado brasileiro foi de criar um fundamento legal para que se respeitasse a residência das controladoras e coligadas, porém alcançando, indiretamente, a renda obtida no exterior.

A alteração proporcionada pela legislação brasileira “levou às últimas consequências o princípio da universalidade, introduzindo a tributação dos lucros produzidos no exterior pelo investimento originário no País, sem conceder o diferimento que caracterizou a tributação em

³³⁸ ANDRADE, André Martins de. *A tributação universal da renda empresarial: uma proposta de sistematização*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 236-237.

³³⁹ SCHNEIDER, Henrique Phillip; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade. Tributação em bases universais e os tratados para evitar a dupla tributação. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). *Direito tributário internacional: aspectos práticos*. São Paulo: LTr, 2012. p. 95-118.

³⁴⁰ GOMES, Marcus Lívio. A tributação das controladas e coligadas no exterior: o que realmente restaria ao Supremo Tribunal Federal Julgar? In: GOMES, Marcus Lívio. VELLOSO, Andrei Pitten. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 581.

³⁴¹ SCHNEIDER; FIGUEIREDO, *op. cit.* “Nesse contexto, se analisadas as regras brasileiras de disponibilização automática, em conjunto com as legislações alienígenas, notam-se fortes traços de uma legislação de “Controlled Foreign Corporation” (“CFC”). Neste sentido, esclareça-se que as regras de CFC são tipicamente utilizadas na prevenção contra abusos, pois permitem ao estado tributante disponibilizar fictamente os resultados de uma sociedade no exterior, desde que certos critérios sejam observados. Trata-se de reconhecimento automático de lucros, com base em ficção legal de disponibilidade. É essa disponibilização ficta que visa a coibir abusos por parte dos contribuintes, especialmente com relação a investimentos denominados passivos (“passive income”), com alta liquidez e mobilidade”.

bases universais e outros sistemas legislativos, ressalvadas as normas antielisivas inerentes à legislação CFC”³⁴².

Essa medida provisória jamais poderia facultar ao Estado brasileiro a atribuição de um resultado fictício ao contribuinte com base em uma regra de equivalência patrimonial. Em outras palavras, ao dizer que “se considera disponibilizada” a renda no Brasil pela mera variação entre valor da aquisição e valor atual, mesmo que não tenha sido paga, creditada ou transferida ao controlador no Brasil, o Estado rompe com a ética tributária, adotando comportamento contrário ao que dispõe a Constituição³⁴³.

Ao atribuir renda potencial a um determinado contribuinte, rompe-se o paradigma da equidade. A renda no exterior foi tributada em sua fonte, caracterizando a tributação exacerbada sobre a fonte. A dupla tributação evitada por tratados e defendida como um comportamento contrário à ética fiscal internacional é violada com a tributação de renda potencial.

O agir esperado do Brasil, em face dos tratados firmados para evitar a dupla tributação do dever constitucional referente à tributação justa e equitativa, era respeitar a tributação da renda disponibilizada em seu território. De acordo com o padrão internacional de regras CFC adotado por vários países, somente lhe seria lícito superar esse marco territorial quando houvesse indícios palpáveis de que o contribuinte tivesse agido com excesso, abuso material ou abuso de forma.

O papel do Estado, na interpretação dos supostos tributários, deve ser inicialmente guiado pela Constituição. Os limites traçados pelos direitos fundamentais demandam a atuação equilibrada para fazer concretizar os direitos ali postos. Nesta seara, o dever fundamental de pagar impostos *não* é substrato para permitir a ação estatal em desacordo com o sentido comum estipulado, segundo o qual apenas na situação abusiva poderá a administração recompor sua base arrecadatória, imputando renda ao contribuinte.

A administração deve agir segundo critérios de coerência interna, não contradição, adequação e não arbitrariedade, concomitantes à aplicação do princípio de justiça distributiva. Observa-se que situações de fatos iguais que ocorrem no Brasil como na Espanha, devem corresponder a iguais regimes impositivos. Situações diversas demandam tratamento

³⁴² ANDRANDE, José Martins de. *A tributação universal da renda empresarial: uma proposta de sistematização*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 204.

³⁴³ GOMES, Marcus Lívio. A tributação das controladas e coligadas no exterior: o que realmente restaria ao Supremo Tribunal Federal Julgar? In: GOMES, Marcus Lívio. VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 581.

tributário desigual, na medida de suas desigualdades, também previstas em ambos os sistemas³⁴⁴.

Partindo, portanto, do fato de que os direitos e deveres fundamentais estão relacionados, aí incluído o dever fundamental de pagar impostos na medida da capacidade contributiva concreta e objetiva, a atribuição de renda não disponibilizada juridicamente a contribuinte corresponde à prática inconstitucional.

A demonstração do equívoco legislativo brasileiro fica evidente quando se considera que o art. 81 da lei 12.973/14, a qual revogou a Medida Provisória 2.158-35, trata diretamente deste aspecto. Segundo a nova normativa, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica levará em consideração os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior, computados no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Finalmente, observa-se que os direitos e deveres fundamentais introduzem uma discussão ética na interpretação do direito tributário internacional. Eles exigem que as práticas institucionais estejam de acordo com a Constituição vigente e com os princípios éticos introduzidos nos direitos e deveres fundamentais, os quais, reitera-se, ultrapassam fronteiras, formando o arcabouço do sistema internacional tributário³⁴⁵. A aplicação das leis internas, nos supostos envolvendo elementos de conexão, não podem se afastar dos conceitos postos internacionalmente.

Assim, a interpretação dos supostos tributários internacionais demanda a concretização de um comportamento moral do Estado. Trata-se de obrigar o legislador a não permitir ou fomentar o *treaty override* e a realização de supostos contrários aos compromissos já assumidos na esfera internacional, devendo-se punir apenas os supostos tidos como abusivos praticados pelo contribuinte.

4.2.2.2 Segundo Nível de Interpretação: construindo o sentido fundamental

O segundo nível enfrenta as complexidades da relação do direito tributário com os demais ramos do direito. Aqui, ao intérprete é dado buscar a finalidade ditada pela edição de normas tributárias³⁴⁶.

³⁴⁴ GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 130.

³⁴⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 90.

³⁴⁶ *Ibid.*, p. 390.

É nesse plano interrelacional que o intérprete deve coordenar a concretização dos direitos fundamentais. Aqui, deve-se recorrer primeiro à análise da normativa aplicável em relação aos direitos e aos deveres fundamentais.

Os princípios atrelados aos direitos fundamentais são guias éticos a serem sopesados quando da atuação em sociedade³⁴⁷. Por sua vez, o agir ético tributário do Estado está ligado à concretização da igualdade, conectando-se, em primeiro plano, ao princípio da capacidade contributiva e, em segundo, ao dever fundamental de pagar impostos.

Implica reconhecer que o Estado deve adotar a interpretação mais relacionada ao dever de preservação e proteção da fonte de arrecadação, tributando apenas a renda disponível além do mínimo existencial. Logo, também no plano tributário internacional, observa-se a dicotomia entre direitos e deveres fundamentais tributários já estabelecida por Tipke³⁴⁸:

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos direitos uns com os outros. É Direito da coletividade.

Essa ideia inicial está ligada ao dever de solidariedade dos cidadãos, obrigando a todos o pagamento de tributos com base na renda. A renda constitui a categoria básica, essencial dos tributos. O fruto do trabalho é renda; o capital tem como origem a renda e a gera; o patrimônio é formado a partir da aquisição mediante a percepção de renda. A renda excedente ao parâmetro do mínimo existencial é a base da tributação. A ética tributária conecta-se aos limites mínimos para uma vida digna, a ser garantida pelos tributos pagos³⁴⁹.

Daí se observar que nos princípios insertos no MCOCDE existe uma obediência ao mandamento de igualdade penetrando no sistema interno, implicando sua observância na construção de sentido.

Apesar de seu caráter originariamente relacionado à distribuição de competências, o texto do tratado, quando baseado no MCOCDE, contém conceitos convergentes na esfera transnacional, construídos pelas experiências pragmáticas dos países envolvidos na discussão e aprovação do modelo.

³⁴⁷ TÔRRES, Heleno. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 62.

³⁴⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15.

³⁴⁹ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 179-180.

A equidade como medida da justiça tributária, no plano internacional, se concretizará pela obediência a esta convergência de sentido comum, a qual fundamenta o reparto da carga tributária por igual entre os integrantes da sociedade mundial.

Os direitos e os deveres fundamentais são pautados por este sentido comum, pois fornecem os parâmetros juridicamente aceitos para se demandar os comportamentos adequados e devidamente esperados tanto do Estado quanto do contribuinte, calcados em direitos e deveres de cada um dos envolvidos na construção do ordenamento tributário.

Neste ponto, o Estado deve deixar claro qual a política fiscal a ser seguida (neutralidade do capital exportado ou neutralidade do capital importado) e implementá-la. É *dever* do Estado garantir esse ambiente de segurança, traçando parâmetros claros para promover o bem comum e concretizar os objetivos constitucionais.

Entretanto, essa política de neutralidade do capital também deve levar em consideração os objetivos constitucionais. Ora, se se trata de um país em desenvolvimento, a tendência é adotar a neutralidade de importação do capital, a fim de que se possa garantir a construção de uma sociedade mais igualitária. É exatamente essa definição que impacta na definição do relacionamento com os demais Estados.

O dever do Estado de repartir a carga tributária de tal forma a promover o desenvolvimento e a diminuição das desigualdades deve imperar no momento de estabelecer os termos do tratado para evitar a dupla tributação. Por se tratar de meio acessório para a construção do sentido posto nos tratados, essas intenções (a teleologia do tratado) influenciarão a adoção de uma ou outra cláusula e o estabelecimento do sentido a ser aplicado.

Em nenhum momento os Estados contratantes poderão furtar-se a aplicar o tratado como foi convencionado, pois o parâmetro dos comportamentos éticos deles esperado é o de que façam cumprir o texto constitucional, especificamente o exercício das competências tributárias na forma acordada (princípio da boa-fé).

Em um segundo plano, também em relação aos contribuintes, observa-se a interposição de deveres fundamentais, especialmente o de pagar impostos. Segundo Tipke, três condutas podem ser observadas por parte do contribuinte: a economia lícita (elisão), a simples economia com a fraude à lei (evasão) e a defraudação (elusão). Para ele, a elisão é moralmente permitida, quando feita de maneira planejada, correspondendo a uma “modalidade legal de resistência fiscal”³⁵⁰. Conforme salienta Tôrres³⁵¹,

³⁵⁰ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 110.

³⁵¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: RT, 2003. p. 174.

A Constituição Federal garante e tutela o direito ao exercício da autonomia privada, à propriedade e à liberdade contratual, dentro dos limites que o conceito de Estado Democrático e Social de direito impõe. Daí que as atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis, são perfeitamente válidas e correspondem à noção de 'legítima economia de tributos'.

Se a elisão é planejamento, operação utilizando os espaços ociosos da lei tributária para diminuir a carga fiscal, a elusão, por outro lado, corresponde ao abuso de formas visando dar roupagem de licitude a um ato negocial cuja origem não apresenta propósito negocial específico. Ainda conforme Tôrres³⁵², a elusão tributária corresponderia a um

[...] fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de 'causa' (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva impugnação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de 'causa' ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.

Dentro do marco conceitual proposto, o abuso de formas com o único fim de reduzir a carga fiscal leva ao flagrante descumprimento do dever de contribuir exigido de todos os cidadãos. Como já explicitado, nesta quadra histórica vigora o compromisso indelével com a concretização dos direitos humanos. Este agir moral em vistas a concretizar os objetivos constitucionais demanda a todos o pagamento dos tributos como forma de contribuição ao sustento da sociedade, classificando tal conduta como imprópria.

Deve-se destacar que o rechaço às práticas elusivas não limita, necessariamente, os direitos de propriedade (o uso e gozo da propriedade como tal). Conforme Gallo³⁵³, os direitos de propriedade se inserem em um contexto institucional, em que não prevalece a propriedade ante os outros direitos sociais ou econômicos. Ao contrário, o sistema determinado pela Constituição coloca o direito à propriedade como mais um dentre os vários direitos a serem garantidos no marco das liberdades individuais e coletivas, tais como direitos de bem-estar geral e igualdade de oportunidades.

³⁵² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: RT, 2003. p. 189.

³⁵³ GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 100.

Dado que ao contribuinte se impõe o dever constitucional de pagar impostos, ao Estado é conferido o direito de agir em caso de verificação de supostos abusivos. Para tanto, o Estado lança mão de normas antielisivas a fim de impedir (ou diminuir) a economia prejudicial de tributos. Essa garantia de ação do Estado visa à concretização do comportamento ético do contribuinte, caracterizando uma invasão do direito tributário pela ética, “seja no plano abstrato da justiça fiscal, seja no específico da aplicação de normas tributárias e do combate à elisão fiscal”³⁵⁴.

No plano interno, o fundamento de agir do Estado contra a elusão é verificado na regra do art. 116 do CTN, cujo parágrafo único afirma que a autoridade administrativa “poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Parte da doutrina afirma que o poder dado à administração tributária é o de revalorar o fato, apresentando uma nova qualificação (subsunção) da operação analisada. O trabalho da administração pública seria o de “reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência” em um verdadeiro silogismo³⁵⁵.

Ocorre que a qualificação, como já dito, é uma parte do processo interpretativo. Afirmar que a administração pode qualificar uma operação como adequada ou inadequada à letra da lei força o entendimento de que a autoridade administrativa pode reinterpretar o fato, valorando o sucedido como “válido” ou “inválido”.

O ato de interpretar implica necessariamente a compreensão prévia como condição para atribuição de sentido. A interpretação deve ser vista como o “momento discursivo-argumentativo em que falamos dos entes (processo, Direito etc.) pela compreensão que temos de seu ser”³⁵⁶. A interpretação depende da compreensão; esta, por sua vez, funda-se em sentidos prévios já constituídos pela linguagem, a qual representa a historicidade do ser, isto é, a estrutura prévia de sentido³⁵⁷.

Nesse sentido, mais adequada à construção do Estado Democrático de Direito é a tese defendida por Tôrres³⁵⁸, segundo a qual a administração interpreta o direito e aplica-o de

³⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 23. Note-se que o professor carioca utiliza o vocábulo “elisão” em contrapartida à “elusão” que se vem usando neste trabalho. Trata-se de opção metodológica do autor citado. Prefere-se, entretanto, o uso do termo “elusão” para diferenciar a economia lícita (elisão) daquela com aparência de lícita (elusão).

³⁵⁵ *Ibid.*, p. 47.

³⁵⁶ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 241.

³⁵⁷ *Ibid.*, p. 243.

³⁵⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: RT, 2003. p. 266.

acordo com as provas produzidas no âmbito do processo administrativo próprio para investigar o propósito do ato negocial praticado:

Ora, não tendo o contribuinte realizado o fato jurídico tributário, ou o tendo realizado, mas sob a égide de uma regra mais benéfica, das duas, uma: ou não se aperfeiçoa qualquer fato jurídico tributário, ou aperfeiçoa-se aquele do regime mais benévolo. E só mediante demonstração de uma atitude voltada para a organização de atos com fraude à lei ou simulados, antecipadamente provados, poderá a Administração agir contra o contribuinte, desconsiderando-os e aplicando a lei tributária superada pela fraude ou simulação, além das demais sanções cabíveis. O problema está, pois, em como identificar a 'simulação' ou a 'fraude à lei', o que somente poderá ser feito com uma interpretação (jurídica) dos atos, fatos ou negócios jurídicos, e respeitando o direito à liberdade de formas e de tipos que nosso direito privado alberga. Destarte, qualquer controle que se pretenda para este tipo de situação não depende de nenhuma 'interpretação econômica' ou critério similar, mas sim de 'interpretação jurídica' dos atos e contratos, bem como de instrumentos regulares que o sistema adote para controle de simulação ou fraude à lei. Ir além disso é instituir tributação por analogia, é querer usar de presunções ou ficções sem autorização legal.

Tem-se, assim, que o dever de pagar impostos do contribuinte também se irradia no plano internacional, porém não permite ao Estado agir de qualquer maneira para alcançar os fatos ocorridos além do território, mesmo se se adotar o princípio da universalidade de tributação dos rendimentos.

Esses parâmetros interpretativos são de fundamental importância para a solução dos conflitos interpretativos decorrentes da aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional.

4.2.2.3 Terceiro Nível: construindo o sentido integrativo

É no terceiro nível de complexidade relatado por Folloni³⁵⁹ que a compreensão da norma tributária é invadida pelo conhecimento alienígena. Aqui, o direito tributário internacional (interno) dialoga com o direito internacional tributário (externo), verificando-se a relação de mútua influência.

É nesse nível também que se dá a verificação do entrelaçamento entre as diversas ordens constitucionais, onde se verifica a necessidade de construção de um entendimento convergente entre o benefício obtido pelo contribuinte, o abuso de formas, o abuso de direito e como se deve tratar tais supostos em relação ao ordenamento interno e ao ordenamento internacional.

³⁵⁹ FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 392.

O comportamento adequado esperado do Estado, enquanto Administração Pública, é conformar-se ao *dever* de tributar apenas a renda *concreta*, sem alterações abruptas de sentido, de acordo com a carga histórica da linguagem. Em segundo lugar, ao construir o sentido adequado, necessariamente deve aplicar os documentos utilizados na elaboração do tratado, com o fito de eliminar qualquer variação de sentido já posto.

Houve a criação de todo um mecanismo para proteger a atuação do Estado contra a concorrência fiscal internacional, porém com manifesto prejuízo ao parâmetro descrito no MCOCDE (o qual o Brasil utiliza e incorpora, mesmo sem ser membro da OCDE), à própria Constituição (princípio da igualdade, traduzido na capacidade contributiva objetiva do contribuinte) e também aos termos dos tratados firmados pelo Brasil (no aspecto internacional) para revogar, ou mesmo, flexibilizar a distribuição das competências entre o país da fonte e o da residência do contribuinte.

Ao Poder Judiciário caberá equilibrar os conflitos de competência quanto à tributação da renda no contexto internacional, partindo sempre do sentido comum posto interna e internacionalmente, porém com vistas a concretizar o agir ético contido nos direitos e deveres fundamentais.

Neste contexto, caberá ao Poder Judiciário velar pela adequação da atividade interpretativa estatal. Ressalta-se que a interpretação praticada pelo Poder Judiciário, nos supostos envolvendo os elementos de conexão internacional, não se deve limitar a uma análise da atribuição de sentido dentro do sistema ao qual pertence, tendo como paradigma apenas a Constituição e a legislação interna.

A construção de sentido esperada pelo Poder Judiciário envolve a coordenação e a aplicação dos três níveis de relação já identificados: relação dual entre os sistemas nacionais (Estado/Estado); relação triangular entre cada um dos sistemas transnacionais e os sistemas nacionais (Entidades/Estados); relação dual, mas supranacional, dos sistemas supranacionais entre si (Europa/Europa, por exemplo)³⁶⁰.

Ward³⁶¹ apresenta uma série de casos em que as mútuas referências entre Tribunais ocorreu. Inicia sua descrição citando o caso entre Estados Unidos e Canadá, concernente à aplicação dos tratados em vigor nos anos 1942 e 1980. A *Tax Appeal Board* e a *Tax Court* canadenses citaram decisões tomadas pela *US Tax Court* para chegar ao cerne da disputa em 1962; a *Australian High Court* fez referência a casos do Reino Unido e do Canadá em um

³⁶⁰ DELMAS-MARTY, Mireille. *Por um direito comum*. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 257.

³⁶¹ WARD, David. Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties. In: MAISTO, Guglielmo. *Courts and tax treaty law*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 161-188.

recurso envolvendo a interpretação do tratado Austrália-Suíça. “Em nenhum desses casos”, disse o autor, “ocorreu uma análise detalhada das razões de decidir da Corte estrangeira”.

Há casos, porém, em que a decisão proferida no território estrangeiro foi levada em consideração no momento de analisar as questões fundamentais submetidas à apreciação. Na Austrália, em um caso de 1997, envolvendo a aplicação do tratado Austrália-Holanda, o Tribunal Federal australiano considerou relevantes as razões proferidas pelo *Hoge Raad* holandês na interpretação do mesmo tratado³⁶².

A Alemanha segue o mesmo caminho, abrindo a cognição do caso ao direito alienígena. Rust³⁶³ afirma que, “no direito tributário, o tribunal não aplica a lei tributária estrangeira [...], sendo possível que a corte tenha que investigar a lei tributária estrangeira para saber se a alíquota calculada de acordo com a lei alemã deva ser reduzida”.

Quanto à referência às decisões de cortes estrangeiras, a prática comum é estudá-las e verificar o sentido posto. Para tanto, cita várias decisões proferidas pelo *Bundesfinanzhof* (adiante BFH), as quais remontam à jurisprudência estrangeira. Uma primeira decisão refere-se às perdas de uma atividade ocorrida na Áustria. No caso, a autoridade tributária germânica se recusou a levar em consideração perdas patrimoniais ocorridas na Áustria para fins de cálculo do imposto de renda na Alemanha. Neste suposto, o BFH usou decisões austríacas para enfatizar que ambos os países interpretavam o ato como discricionário, podendo ou não levar em consideração o total das perdas como desconto na base de cálculo³⁶⁴.

Estes exemplos do primeiro nível de relação (Estado/Estado) demonstram a preocupação em construir o sentido comum, a fim de garantir os direitos e deveres fundamentais relacionados à distribuição equitativa da carga tributária. Em todos eles, os conflitos entre a lei interna e o tratado foram resolvidos mediante a análise convergente dos pressupostos interno e internacional. A lógica de convergência derruba as barreiras postas, de modo a permitir uma maior segurança jurídica ao contribuinte e a redução do assoreamento da base tributária.

Por suposto, não se está a defender que a decisão de um tribunal venha a valer sobre a do outro; entretanto, esta convergência facilitada pela mesma globalização que rompe paradigmas ajuda a estreitar os entendimentos sobre concretização de uma equidade tributária

³⁶² WARD, David. Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties. In: MAISTO, Guglielmo. *Courts and tax treaty law*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 161-188. O caso em questão é *FC of T v Lamesa Holdings BV*, (1997) 36 ATR 589.

³⁶³ RUST, Alexander. Germany. In: MAISTO, Guglielmo. *Courts and tax treaty law*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 257-276.

³⁶⁴ *Ibid.*, p. 268.

mundial. Essa equidade leva em consideração um sistema global tributário uno, conforme já salientou Avi-Yonah³⁶⁵.

Quanto ao segundo nível de relação (Entidades/Estados), deve o Poder Judiciário remeter-se ao que dispõe o conteúdo dos tratados e dos comentários ao MCOCDE para construir o sentido aplicável ao caso.

A doutrina usualmente afirma que os tratados são meios subsidiários em relação ao direito interno e que seu espírito seria o de coordenar o “tratamento das categorias reituais previstas pela legislação fiscal dos respectivos países contratantes, com a eliminação ou redução dos concursos impositivos dantes existentes”,³⁶⁶.

Avery Jones³⁶⁷ destaca o uso do vocábulo “empresa” (*enterprise*): na tradição romano-germânica da *civil law*, “uma companhia comercial residente sempre acompanha uma empresa para o direito geral e para o direito tributário em particular; no *common law* não há distinção entre uma companhia comercial ou civil, e a companhia pode ou não praticar negócios”.

Os países de *common law* que geralmente não usam a expressão “empresa” (*enterprise*) em sua lei interna terão dificuldade de interpretá-lo nos tratados, quando forem chamados a decidir se podem ou não tributar a renda atribuível ao estabelecimento permanente.

Avery Jones³⁶⁸ cita o caso *Thiel vs. Fed. Com. of Taxation*, decidido pelo Supremo Tribunal australiano. O caso envolvia um indivíduo residente na Suíça que vendeu ações em uma companhia (empresa) australiana. Ele arguiu que não seria tributável na Austrália em face do tratado em vigor com a Suíça. Argumentou especificamente que a renda obtida pela venda de ações era considerada lucro, no escopo do art. 7 do tratado, ainda mais quando se considerasse que não havia estabelecimento permanente na Austrália.

O caso girou sobre três pontos: (1) se sua atividade seria equivalente a uma empreitada no mundo do comércio de ações; (2) se o contribuinte desenvolveu uma empresa (*carried on an enterprise*) na forma da expressão adotada no tratado; e (3) se a proteção do art. 7 do

³⁶⁵ AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: University Press, 2007.

³⁶⁶ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 655.

³⁶⁷ JONES, John F. Avery *et al.* The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by states. *Bulletin for International Taxation*, [S.l.], v. 60, n. 6, p. 220, 2006.

³⁶⁸ *Ibid.*, p. 224.

tratado firmado pelas partes seria extensível a situações particulares ou estaria confinada apenas a negócios habituais³⁶⁹.

A corte australiana decidiu tratar-se de um caso isolado, afirmando que, de acordo com as referências à “empresa”, feitas no comentário ao art. 3(4), adotado integralmente no tratado firmado entre os dois países, deveriam ser interpretadas de acordo com as provisões domésticas. Nesse sentido, de acordo com a lei local, aquela única transação poderia caracterizar uma empresa e ser qualificada no escopo do art. 7 do tratado, apesar de os comentários ao MCOUDE sugerirem que a atividade tenha de ser contínua. A corte foi obrigada a lidar com os desacertos entre lei interna e o tratado, assimilando conceitos distintos³⁷⁰.

No Brasil, não há uma aproximação mais profunda quanto à verificação da compatibilidade dos conceitos envolvidos, ou mesmo, a convergência entre os ordenamentos. Um primeiro exemplo é posto no Recurso Especial n.º 426.945 – PR³⁷¹.

A controvérsia posta girou em torno da retenção na fonte do imposto de renda sobre os dividendos enviados pela Volvo do Brasil Veículos Ltda. a seu sócio residente na Suécia, no ano-base de 1993. De acordo com o Relatório produzido pelo relator, Min. Teori Zavascki,

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença que julgara improcedente o pedido, ao fundamento de que (a) no direito brasileiro inexistia hierarquia entre as leis ordinárias e os tratados internacionais, resolvendo-se eventual incompatibilidade pelo critério temporal, razão pela qual a legislação que isentou do imposto de renda na fonte apenas os lucros recebidos por sócios residentes e domiciliados no Brasil (Lei nº 8.383/91, arts. 75 e 77 e Decreto nº 1.041/94, art. 751) revogou o texto convencional que assegurava

³⁶⁹ JONES, John F. Avery *et al.* The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by states. *Bulletin for International Taxation*, [S.l.], v. 60, n. 6, p. 224.

³⁷⁰ *Ibid.*, p. 224.

³⁷¹ TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.

- Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.

- O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

- O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis.

- Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

- Supremacia do princípio da não discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.

- Recurso especial provido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 426.945 - PR*. Ministro Teori Albino Zavascki, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em: 22 de julho de 2004, DJ 25/08/2004. p. 141.

tratamento não discriminatório ('Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda' - promulgada por meio do Decreto nº 77.053/76 - artigo 24, 1. a 4.); e **(b)** inexistente violação ao princípio constitucional da isonomia, pois não há relação de similitude entre os sócios residentes no Brasil e na Suécia.

Duas questões sobressaem-se neste precedente: a aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional referente à hierarquia dos tratados para evitar a dupla tributação nacional e as leis brasileiras, e a aplicação do tratado Brasil-Suécia no tocante à cláusula referente à não discriminação.

Sobre o primeiro tema, existem duas posições bastante díspares na doutrina nacional. A primeira afirma que o art. 98 do CTN é preceito meramente declaratório e que “se limita a reafirmar, sem qualquer necessidade ou proveito, o caráter especial dos tratados face à lei interna, que os torna intangíveis a menos que lei posterior [...] cuide de forma específica da situação por eles regulada, ou lhes faça menção direta”³⁷². Em outras palavras, o tratado integra o ordenamento interno em um nível igual ao da lei ordinária.

A segunda corrente indica que o art. 98 do CTN estabelece uma hierarquia entre tratado e norma interna, não sendo absorvido pelo sistema. Para sua retirada do sistema, deverá obedecer ao rito próprio da denúncia³⁷³.

A Volvo do Brasil Ltda. afirmou que houve ofensa ao art. 98 do CTN e ao art. 24 do tratado entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, “pois a legislação interna não pode prevalecer sobre os acordos internacionais recepcionados no ordenamento jurídico pátrio, os quais são revogados somente por meio de denúncia do Estado contratante ou de tratado superveniente”.

Além disso, afirmou haver inconstitucionalidade em razão do tratamento desigual atribuído aos contribuintes que se encontram em situação idêntica. Para tanto, invocou a proteção da cláusula de não discriminação do tratado, requerendo a sujeição dos mesmos sujeitos passivos à mesma exação tributária, descartando a questão do domicílio de cada um.

O caso foi decidido por maioria, vencido o Ministro relator. Este negava provimento ao recurso, afirmando que não houve a alegada discriminação, bem como a legislação brasileira permitia a tributação dos dividendos de acordo com o art. 10 do tratado firmado entre Brasil e Suécia.

³⁷² SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução de conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 56.

³⁷³ MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo. Caso Volvo 2: art. 24 do acordo de bitributação Brasil-Suécia. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP, 2010. p. 370.

O voto vencedor, proferido pelo Ministro José Delgado, partiu da seguinte ideia: a dupla tributação internacional é rechaçada “por princípios que estão acima até da própria norma constitucional”. Estes “estão se sobrepondo às tendências de globalização já existentes em todos os sentidos, especialmente em tema de Direito Tributário”. Cabe destacar o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro José Delgado:

Considerado como valorização da dignidade humana no campo da tributação, o chamado princípio internacional da discriminação tributária está sendo tratado no campo do Direito Tributário como parte do campo dos direitos humanos. Recordo-me bem que a doutrina defende que, em face dos fenômenos globalizantes, deve ser evitada a dupla tributação que, por si só, já representa aquilo que alguém chama de confisco internacional. A dupla tributação ocorre quando uma nação tributar determinado fato gerador e outra, igualmente, faz a mesma exigência.

Ao final, o Ministro José Delgado acolheu em parte as alegações de discriminação feitas pela parte recorrente, aduzindo que julgava daquele modo “para facilitar as relações internacionais/comerciais, favorecer a atração do capital estrangeiro para o País e permitir o seu regulamento de forma que beneficie o desenvolvimento nacional”.

Apesar do mérito da decisão, o julgamento ignorou a análise dos termos do tratado Brasil – Suécia, limitando-se a invocar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre a aplicação do tratado *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT). Não houve uma análise mais apurada da questão da tributação dos dividendos à luz do tratado específico e seu confronto com a legislação brasileira, como o fez o Ministro Teori Zavascki.

Em linhas gerais, o precedente citado é importante para demonstrar que a jurisprudência brasileira se abre, gradualmente, para convergir nos sentidos postos no direito internacional e, mais ainda, reconhecer a existência de princípios comuns ao direito tributário internacional.

Apesar de o caso ter sido decidido com a só análise à luz do princípio da não discriminação, o fato é que foi reconhecida a existência de um direito fundamental do contribuinte, decorrente do tratado e reconhecido no ordenamento interno.

A matriz decisória adequa-se ao pluralismo internacional, observando-se o transconstitucionalismo dos direitos fundamentais. Porém, olvidou-se construir o sentido adequado à tributação do lucro da empresa. Veja-se que há duas premissas equivocadas no processo argumentativo apontado pelos Exmos. Srs. Ministros: primeiro, uma indefinição sobre o papel que ocupa o tratado para evitar a dupla tributação no ordenamento: ora é lei *stricto sensu*, ora é *lex specialis*.

Na forma do paradigma proposto, o tratado é um veículo para a coordenação de competências, o qual colabora para a construção do sentido comum sobre a tributação da renda. A partir de seu ingresso no sistema pelos meios próprios, o tratado deve ser considerado para a concretização dos direitos fundamentais do contribuinte. Apesar de o resultado alcançado ter sido, na prática, favorável ao reconhecimento do caráter discriminatório dado ao contribuinte, com a subversão dos compromissos adotados pelo Estado brasileiro, não se avançou na compreensão dos termos e conceitos relacionados no tratado e na legislação pátria.

Um segundo precedente a ser mencionado, mais recente, refere-se ainda ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588³⁷⁴ e dos Recursos Extraordinários 611.586 e 541.090, tratando da tributação das coligadas e controladas no exterior por empresas residentes no Brasil.

Enquanto a ADI 2.588 foi julgada procedente para declarar a constitucionalidade da norma apenas no que se referia às transações ocorridas com empresas sediadas em paraísos fiscais, aos dois recursos extraordinários foi negado provimento.

No RE 611.586, o caso concreto referiu-se a uma sociedade cooperativa (COAMO Agroindustrial Cooperativa), controladora de uma sociedade baseada em Aruba. A questão central, objeto da ação, dizia respeito à legalidade da incidência de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, tendo por base o referido lucro apurado pela empresa sediada no exterior e controlada pela matriz brasileira, antes mesmo de sua efetiva distribuição ou pagamento. Aduziu a interessada que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 determinaria a incidência sobre renda ficta³⁷⁵.

A sentença do caso COAMO limitou-se a reproduzir a parte do voto da Min. Ellen Gracie, proferido na ADI 2.588, a qual cinge-se à diferenciação entre coligada e controlada para afastar a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 ao caso da empresa. Sobre a ofensa à capacidade contributiva posta na exordial, o juízo de piso limitou-se a infirmar que “não há quanto à capacidade contributiva, seja pelo conteúdo programático do art. 145, § 1º, da CF/88, seja pela situação fática da impetrante, controladora que é”.

O acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, apesar de aprofundar a matéria quanto ao método de equivalência patrimonial usado para justificar o cálculo da valorização das quotas, sequer analisou a validade do art. 74 da MP n.º 2.158-

³⁷⁴ Uma análise primeira sobre esta ação direta está no item 2.2.3 *supra*.

³⁷⁵ MUNIZ, Igor. Tributação dos lucros no exterior – o que foi e o que ainda falta ser decidido. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 602-603.

35/2001 ante o princípio da capacidade contributiva. Após colacionar a mesma parte do voto da Min. Ellen Gracie, manteve a improcedência da demanda.

A construção de sentido, em todas as instâncias, foi deficiente e repetiu o erro já abordado quando da análise do voto da Min. Ellen Gracie no Capítulo 2 deste trabalho: o juiz brasileiro limitou-se a analisar seu próprio ordenamento, sem buscar a construção do sentido por meio do diálogo com as esferas transnacional e supranacional e sem analisar o problema posto.

Tivesse seguido as três etapas, o STF teria percebido que os diferentes votos e as diferentes soluções propostas por cada um dos Ministros dissociam do sentido comum posto para as normas antiabuso:

O modelo brasileiro adotará um tratamento *sui generis* em relação à experiência internacional, visto que o seu regime amplo abará tanto o método transnacional, quanto o método da jurisdição. Desse modo, tanto os rendimentos ativos, quanto passivos; tanto as operações com paraísos fiscais, quanto em países sem tributação favorecida estarão submetidos à ficção da distribuição de rendimento. Um outro aspecto irá demonstrar a absoluta singularidade do modelo brasileiro: a ausência de verificação da finalidade da operação. Neste modelo tanto faz se o investimento é produtivo ou não, tanto faz se tem propósitos elusivos (tax avoidance) ou evasivos (tax evasion), elisivos (tax planning) ou meramente operacionais, todas as situações serão objeto de uma ficção jurídica³⁷⁶.

Resgatando o que já foi dito anteriormente, o que se observou nos julgamentos foi a total falta de conexão entre a discussão posta em juízo, a decisão propriamente dita e o próprio sentido dos institutos envolvidos. A “regra CFC brasileira” destoava dos fundamentos objetivos internacionalmente reconhecidos para esta forma de defesa contra abusos dos contribuintes, pois não levava em conta supostos específicos como o rendimento permanentemente mantido no exterior por meio de artifícios ilegítimos.

O que é especificamente preocupante, no plano da conexão de ordens jurídicas, é o risco, sempre presente, de um fechamento normativo de uma ordem perante a outra em detrimento da solução adequada aos problemas constitucionais comuns. Nesse caso, tende-se a uma fragmentação destrutiva ou impeditiva da construção das pontes de transição entre ordens jurídicas diversas³⁷⁷.

³⁷⁶ CALIENDO, Paulo. Tributação de controladas e coligadas no exterior. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 619-640.

³⁷⁷ NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 237.

Os argumentos postos para a solução da questão desviaram-se da natureza dos institutos postos, da análise do cerne constitucional e ignoraram totalmente o trabalho realizado pela doutrina estrangeira para limitação dos institutos. Ao lume do exposto, o Estado brasileiro ofendeu os compromissos previamente estipulados em dezenas de tratados, evadindo-se ao dever de tributar apenas as manifestações objetivas de renda.

Em todas as ações, questionava-se a inconstitucionalidade da medida quando enfrentada aos princípios limitadores da atuação estatal postos na Constituição, além do confronto da MP 2.158-35 ante preceitos do CTN e o conceito de disponibilidade jurídica ou econômica da renda ali previstos.

Ocorre que o cerne da questão não foi decidido: a compatibilidade entre a MP 2.158-35 e os tratados para evitar a tributação, firmados entre o Brasil e outros países, não foi analisada. Tampouco o foi o tema das controladas indiretas, as quais podem servir como veículos de investimento e “saltar” a regra da aplicação da MP 2.158-35 apenas aos paraísos fiscais³⁷⁸.

É no âmbito deste terceiro nível da interpretação que serão resolvidos os dilemas futuros, referentes à distribuição da competência tributária nos supostos não especificados na legislação interna, ou mesmo, no MCOCDE, como, por exemplo, a construção do sentido de *fair share*.

A discussão sobre o *fair share*, o quanto cada contribuinte (nacional ou estrangeiro, residente ou não residente) deve recolher aos cofres públicos demonstra que as segmentações estabelecidas até hoje foram rompidas: há um novo espaço de diálogo transcultural e uma nova perspectiva para o constitucionalismo³⁷⁹. Por conseguinte, cada vez mais a construção de sentido passa pela influência dos direitos fundamentais no seio do sistema internacional.

A discussão sobre *fair share* floresceu após a utilização de planejamentos tributários abusivos por parte de empresas multinacionais. *Apple* e *Facebook* são dois exemplos, sendo acusadas de praticar elisões tributárias com um planejamento chamado “double Irish sandwich”.

Esse planejamento funciona da seguinte forma: a sede, baseada nos Estados Unidos, vende os direitos de propriedade para uma subsidiária situada na Irlanda, a qual é residente no Caribe (paraíso fiscal). Essa primeira subsidiária cede os direitos de propriedade intelectual a

³⁷⁸ MUNIZ, Igor. Tributação dos lucros no exterior – o que foi e o que ainda falta ser decidido. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 616.

³⁷⁹ MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 117.

uma segunda subsidiária igualmente localizada na Irlanda, a qual fica responsável pela arrecadação dos royalties dos produtos vendidos³⁸⁰.

A *Apple* foi acusada de evitar entre 30 e 44 bilhões de dólares em impostos mediante a utilização desse planejamento tributário³⁸¹. Interessa notar que a economia foi totalmente lícita, utilizando *loopholes*, os quais levaram à dupla não tributação da renda obtida pela venda dos *i-gadgets*.

De acordo com Ting³⁸², o sucesso da estrutura planejada pela *Apple* esteve calcada em uma situação de dupla não tributação, principalmente porque os lucros registrados nas empresas irlandesas não foram tributados nos Estados Unidos, e os lucros registrados nas empresas irlandesas não foram tributados no país da fonte, onde a *Apple Products* os vendeu aos consumidores finais.

Outro caso sobre o dever de pagar impostos refere-se ao *Airbnb*, um *site* cujo objetivo é permitir a intermediação entre proprietários de imóveis residenciais e pessoas interessadas em alugá-los por temporada.

Veja-se que a intermediação desnatura o típico contrato de hospedagem mantido entre hotéis e consumidores, pois a atividade do locatário não é a de explorar a atividade de hospedagem de maneira contínua. Em outras palavras, auxilia pessoas comuns a alugarem seus imóveis. O problema do *Airbnb* está ligado ao fato de que ele não paga impostos. A intermediação desse tipo de negócio é modalidade atípica e não prevista nos códigos tributários dos locais onde atua. Trata-se de um caso de não tributação da atividade.

A diferença entre um e outro caso é que, enquanto a *Apple* nega insistentemente que deva qualquer valor ao fisco norteamericano, a *Airbnb* chegou a um acordo com as autoridades fazendárias para efetuar o pagamento do mesmo imposto incidível sobre a atividade hoteleira. Em suas razões, o CEO do *Airbnb* afirmou: “Nós temos repetidamente dito que acreditamos em nossa comunidade em São Francisco deveria pagar seu *fair share* em tributos.”³⁸³.

³⁸⁰ TING, Antony. iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation. *British Tax Review*, Londres, n. 1. Mar.19, 2014. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2411297>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

³⁸¹ FERNHOLZ, Tim. Is Apple's \$30 billion Irish tax planning scheme about to be shut down? *Quartz*, Nova York, 15 Oct. 2013. Disponível em: <<http://qz.com/135436/is-apples-30-billion-irish-tax-planning-scheme-about-to-be-shut-down/>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

³⁸² TING, *op. cit.*

³⁸³ AIRBNB agrees to pay hotel tax in San Francisco. [S.l.], 1 abr. 2014. Disponível em: <<http://realestate.aol.com/blog/2014/04/01/airbnb-hotel-tax-san-francisco/>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

A colocação do CEO da empresa *Airbnb* mantém uma sintonia com o que foi dito pelo Primeiro Ministro do Reino Unido, David Cameron, em seu discurso no Fórum Econômico Mundial de Davos em 2013³⁸⁴. Naquela ocasião, disse o Primeiro Ministro:

Indivíduos e empresas devem pagar seu *fair share*. E as empresas que pensam poder continuar a evitar esse *fair share*, ou que podem continuar a vender no Reino Unido e armar cada vez mais complexos planejamentos tributários no exterior para minimizar suas faturas tributárias, elas precisam acordar e sentir o aroma do café, porque o público que adquire seus produtos já não tem mais paciência.

Tais fatos demonstram que a ética tributária cada vez mais ganha destaque nos estudos sobre a tributação internacional. Não se trata, no primeiro momento, de *calcular* o valor do *fair share*, mas de *classificar* comportamentos tidos como formalmente válidos de materialmente inválidos.

Discutir *fair share* remete ao que já foi dito sobre a equidade: se está a dotar a ordem internacional de um fundamento ético para a cobrança dos tributos daqueles contribuintes que abusam materialmente de suas condutas com lastro no dever fundamental de pagar impostos já delineados por Casalta Nabais, porém agora transconstitucionalizados à ordem supranacional.

O que fica patente nesta parte é a irradiação dos valores constitucionais, desde a órbita interna dos Estados, rumo à ordem internacional. Se essa ordem era antes limitada ao estudo dos tratados ou à relação entre Estados, deve necessariamente incluir o contribuinte como objeto de suas preocupações:

O valor da Constituição revela-se, assim, de transcendental importância para a formação de uma identidade política comum. A constituição como compêndio de valores e como projeção de paradigmas socioculturais que contribui para conformar a identidade política: um centro de convergência, em que se encontram formas culturais, tradições e valores; a Constituição como identidade cultural reflexivamente construída em que descansa um projeto político comum. Desta perspectiva, a Constituição se apresenta como o elemento central de uma identidade com ânimo cosmopolita que foge da exaltação acrítica dos sentimentos. A identidade constitucional é, essencialmente, cultural, mas culturalmente reflexiva. Não se constrói à margem da razão, nem é somente razão. Não exclui a história, mas tão pouco se dilui nela: sua vocação de permanência, sua 'constituição' axiológica projeta-se em direção ao futuro³⁸⁵.

³⁸⁴ CABINET OFFICE. *Prime Minister David Cameron's speech to the World Economic Forum in Davos*. London, 24 Jan. 2013. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/speeches/prime-minister-david-camerons-speech-to-the-world-economic-forum-in-davos>>. Acesso em: 19 jul. 2014.

³⁸⁵ JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 105-106.

Isso faz com que até mesmo os fundamentos do MCOCDE precisem ser revistos. A tributação das rendas empresariais, baseada preferencialmente na residência do contribuinte, revela um fluxo incessante de benefícios ao mundo dito desenvolvido, em detrimento dos países em desenvolvimento. Não se defende, por óbvio, que haja uma construção de sentido unilateral, mas que os conceitos utilizados no modelo-base sejam repensados.

Assim, por tudo o quanto está exposto, ao analisar os supostos envolvendo elementos de conexão, o intérprete deve buscar a concretização dos princípios constitucionais fundamentais. O dever fundamental de pagar impostos no ambiente internacional nada mais é que um desdobramento do princípio encontrado no seio do sistema constitucional. Ao transpassar as fronteiras internas, ele cria um fundamento ético para o sistema internacional, cabendo ao intérprete concretizá-lo.

Este princípio fundante obriga não só o Estado, mas também o contribuinte à aplicação dos institutos de direito tributário internacional, na medida do sentido comumente posto. Este sentido interpretativo é somente alcançado pela convergência entre os três planos de sentido (nacional, supranacional e transnacional), a fim de que o direito posto seja capaz de levar à distribuição da carga fiscal internacional de maneira equitativa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os conflitos de competência entre os países da fonte e da residência refletem a disputa entre neutralidade de importação do capital e a neutralidade de exportação do capital. Isso quer dizer que os países naturalmente exportadores de capital têm como objetivo diminuir a tributação sobre os dividendos obtidos pela exploração da atividade, atraindo para si o benefício da exportação desse capital. Já os países importadores de capital agem ao contrário, fomentando a entrada e tributando a saída desse capital.

Os conflitos interpretativos referentes à distribuição das competências tributárias entre os países exportadores de capital e os países importadores de capital (ou países da fonte e da residência) devem buscar a concretização do princípio do benefício como corolário da fraternidade típica dos direitos fundamentais de terceira geração. Isso ocorre porque a correlação entre a exploração econômica gera impacto (positivo ou negativo) no território onde ocorre sua exploração. A partir daí, considerando que os direitos fundamentais de terceira geração aglutinam os de primeira e segunda, desvelando a obrigação de construir uma sociedade mais fraterna, outorgar-se-á ao país da fonte a prevalência para arrecadar os frutos da atividade econômica.

A tributação com base no benefício constitui um parâmetro de justiça, exigindo o reconhecimento de direitos e deveres a serem respeitados tanto pelo contribuinte quanto pelo Estado, no marco da relação tributária. Aqui, capacidade contributiva e dever fundamental de pagar impostos são duas instâncias inseparáveis: admite-se a tributação da riqueza na medida da capacidade contributiva (limite de atuação do Estado e garantia do contribuinte), ao mesmo tempo que se exige o recolhimento da exação para contribuição ao gasto (limite de atuação do contribuinte e garantia de ação do Estado).

O princípio do benefício como parâmetro de justiça fiscal, inicialmente, orienta o Estado na formulação das políticas tributárias nacionais e internacionais. A partir dessa observação, qual seja, a de que a renda obtida no território do país da fonte deve ser tributada preferencialmente por ele em face do benefício obtido, a celebração de tratados para evitar a dupla tributação deve ter esse princípio de justiça como fundamento e guia interpretativo.

Adotar o princípio do benefício implica modificação do modelo baseado na prevalência do país da residência do contribuinte, em face de este expor uma política de exportação do capital. A manutenção de um padrão de divisão de competência tributária que beneficia o exportador de capital leva prejuízo aos países em desenvolvimento, os quais são naturalmente importadores de capital.

Um segundo argumento a favor da construção de sentido a partir do princípio do benefício é o da vinculação das escolhas estatais. A partir do momento em que a Constituição passou a ser o principal vetor para a compreensão da justiça, ou seja, de oriente axiológico do cidadão e do Estado, não permite margem de escolha ampla à administração. Assim, tanto a política fiscal-tributária quanto os parâmetros interpretativos adotados serão orientados à dignidade da pessoa humana como valor fundante.

Em decorrência do exposto acima, o Estado, por meio da Administração Pública, deve equilibrar os efeitos fiscais e os efeitos extrafiscais, elegendo as hipóteses de incidência mais adequadas a fomentar a liberdade, a igualdade e a fraternidade. A Administração Pública não está livre para propor um marco legal descompromissado à concretização desses objetivos, ou mesmo, interpretar a legislação tributária de modo a gerar uma maximização abusiva do resultado arrecadatório. Esse dever de concretizar uma tributação justa leva à conclusão de que os direitos fundamentais têm uma roupagem dúplice que leva à existência de direitos e garantias, por um lado, e de deveres por outro.

Dado esse contexto, a etapa inicial de firma dos tratados para evitar a dupla tributação internacional demanda da Administração Pública, na qualidade de autoridade competente para tal, defender a atualização dos critérios para distribuição das competências tributárias entre os Estados da fonte e o da residência. Cada Estado queda-se obrigado a distribuir a carga fiscal de maneira equitativa, a fim de respeitar a capacidade contributiva objetiva e subjetiva do contribuinte.

Por outro lado, a tributação baseada em ideais de justiça também exige um comportamento equitativo por parte do contribuinte. É nesse sentido que o *fair share* deve ser compreendido: trata-se de um dever ético-tributário ligado ao benefício obtido com a atividade econômica empreendida no território do Estado da fonte, estando ligado à fraternidade.

Na medida em que Tipke e Lang estabelecem um arcabouço do direito tributário internacional adequado ao princípio da capacidade contributiva (tradução da liberdade positiva e da igualdade), também surge uma vertente capaz de demandar o pagamento das exações (tradução da fraternidade) na seara internacional, na esteira do que foi posto por Casalta Nabais.

Assim é que a construção de sentido na interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação foge da mera atribuição de sentido. Na vertente do direito, demanda do Estado que exerça seu mister arrecadatório, respeitando o limite da capacidade contributiva - jamais superando essa linha - devendo ajustar a arrecadação ao gasto necessário para a manutenção

das estruturas sociais. A vertente do dever está baseada na fraternidade: ao contribuinte não é lícito evadir-se do pagamento de tributos, utilizando-se de quaisquer meios abusivos para evadir ou eludir a tributação da renda excedente à do mínimo existencial. Faz nascer, portanto, um dever para o Estado, qual seja, o de exercer suas competências sobre as rendas disponíveis.

A partir desses dois supostos, observa-se que o estudo da tributação internacional não está livre de juízos ético-morais. A distribuição da carga fiscal deve obedecer a um primado de justiça, derivado tanto da igualdade quanto da fraternidade. A construção do sentido hermenêutico adequado às normas tributárias passa pela necessária compreensão de que tributar é, também, uma atividade estatal guiada por um agir moral, consistente na adequação entre arrecadação e gasto. O direito positivo (posto) é influenciado pelo direito não positivado (pressuposto), implicando a reorganização e reestruturação de todos os institutos relacionados à tributação.

A interpretação dos supostos envolvendo elementos internacionais não escapa da valoração perdida com a adoção do pensamento metafísico. A virada ontológico-linguística demanda uma compreensão pragmática, atualizando os conceitos postos. Em outras palavras, a correta construção de sentido demanda a abertura do intérprete para os trabalhos interpretativos desenvolvidos em outros ordenamentos, sejam eles transnacionais ou supranacionais.

A existência de princípios comuns a todos os Estados ocidentais, como igualdade e capacidade contributiva, leva ao entendimento de que o labor interpretativo sobre tais princípios deve fomentar a construção de uma linguagem única. A existência de mecanismos de assimilação, tanto de um quanto de outro ordenamento, permite que a construção de sentido dos princípios, das regras, dos direitos e deveres fundamentais seja entrelaçada.

No que tange ao direito tributário internacional, demanda-se a renovação dos princípios típicos construídos pelo trabalho dos técnicos nacionais e estrangeiros. O modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, utilizado como padrão internacional, apresenta como objetivo fundante evitar a dupla tributação jurídica internacional. Ocorre que esse objetivo é um corolário do princípio da capacidade contributiva. Considerando que a Constituição projeta esse princípio além do território, pode-se concluir que também nas instâncias supranacionais observa-se uma busca de equidade na distribuição da carga tributária global.

Supostos de planejamento abusivo, entretanto, devem ser caracterizados como tais dentro dos padrões internacionalmente aceitos. O Estado não poderá desvirtuar regras e

padrões, cujo sentido comum já foi posto por meio da construção hermenêutica própria. O direito tributário internacional, portanto, apresenta uma vertente ética. A ética do Estado está relacionada ao fato de poder se defender contra o assoreamento da sua base arrecadatária mediante a concretização do dever de solidariedade de cada contribuinte. A ética do contribuinte está relacionada ao *fair share* tributário, isto é, a medida justa de pagamento em relação ao benefício obtido junto àquele Estado.

Esse novo paradigma demanda do Poder Judiciário uma nova postura em relação aos julgamentos envolvendo elementos de conexão internacional. Se é verdade que um Estado não pode exercer sua competência tributária diretamente sobre fatos ocorridos em outro território, nem por isso o Poder Judiciário não pode deixar de tomar em consideração a construção de sentido praticada pelo direito estrangeiro na formulação de suas decisões.

A construção hermenêutica adequada dos supostos envolvendo tributação internacional, portanto, está relacionada à abertura cognitiva à construção do sentido comum observado além das fronteiras internas. Os conflitos envolvendo lei interna, tratados para evitar a dupla tributação e a lei do Estado estrangeiro, devem ser resolvidos mediante a análise convergente dos pressupostos interno e internacional, temperados pelo objetivo da concretização da equidade internacional. A lógica de convergência derruba as barreiras postas, ajudando a estreitar os entendimentos sobre concretização de uma equidade tributária mundial.

O trabalho hermenêutico de construção do sentido envolve três etapas obrigatórias: primeiro, verificação do sentido do instituto no direito tributário interno, devendo o intérprete ver o sistema tributário como um todo, desde as regras (constitucionais) de distribuição da competência, até as regras de isenção e imunidade, integrando direito material e direito formal.

O segundo nível enfrenta as complexidades da relação do direito tributário com os demais ramos do direito. Aqui, ao intérprete é dado averiguar a finalidade buscada pela edição de normas tributárias. O intérprete deve coordenar a capacidade contributiva com a dignidade da pessoa humana, para se chegar à conclusão de que a tributação possui um caráter dúplice de solidariedade e fiscalidade. A finalidade da tributação, de acordo com a Constituição, é a de permitir que o Estado, ao mesmo tempo, projete e garanta a propriedade.

No terceiro nível, a interpretação da norma tributária é acrescida pelo conhecimento alienígena. Aqui, o direito tributário internacional (interno) dialoga com o direito internacional tributário (externo), verificando-se a relação de mútua influência. Nesse nível, também, se dá a verificação do entrelaçamento entre as diversas ordens constitucionais, em que se verifica a

necessidade de construção de um entendimento convergente sobre abuso de formas, abuso de direito e como se devem tratar tais supostos.

Obedecidos esses três níveis de compreensão, satisfeitos estarão os pressupostos hermenêutico-filosóficos para a construção de um sentido comum aos institutos de direito tributário internacional. Nota-se o transconstitucionalismo dos princípios constitucionais orientadores do agir pragmático para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, também na seara internacional.

Os Estados devem objetivar a concretização desses princípios em suas relações mútuas, adotando uma medida de valor ético moral para não só exigir do contribuinte o adimplemento do seu *fair share*, como também limitar sua atuação aos supostos abusivos.

Em face dessa nova postura exigida do Estado, a política fiscal, tanto em nível local quanto em nível internacional, deve ser pensada de modo a buscar a concretização da igualdade. Não se pode admitir que a Constituição e seus mandamentos fiquem isolados no plano interno. A ação estatal no plano internacional deve ser pautada por uma ruptura do paradigma do Estado da residência como sendo o centro da organização do sistema tributário internacional. Ao contrário, considerando os constantes rompimentos da neutralidade fiscal em prol de uma política de exportação norte-sul (colonialista) de capital, a tributação na fonte produtiva tende a diminuir as desigualdades e promover um reequilíbrio de forças.

Para que esse movimento pendular seja realizado, existem pelo menos duas questões que devem ser observadas para o agir estatal voltado à diminuição das desigualdades: a primeira refere-se à reformulação do modelo baseado em tratados bilaterais; a segunda refere-se à cogência dos parâmetros comuns estabelecidos pelos órgãos multilaterais como a OCDE.

No que tange à reformulação do modelo de tratados bilaterais, a principal mudança a ser realizada é a convergência para um modelo de tratados multilaterais. Nesse modelo, a estipulação de termos interpretativos comuns e a distribuição ampla de competências favorecerá uma visão mais ampla das vicissitudes típicas de cada Estado-contratante, estabelecendo uma política fiscal de neutralidade mais ampla. Em outras palavras, os efeitos da exportação e da importação de capital serão menos danosos, permitindo uma maior negociação sobre as compensações de créditos e gerando mais resultados positivos (redução de desigualdade) nos países que necessitem de mais capital para investimentos.

Por outro lado, as decisões tomadas em nível multilateral devem ter força cogente, especialmente no foro de discussão do modelo do tratado. O que se observa é a inexistência de qualquer tipo de compromisso entre os Estados quanto à aplicação das normas, em face da possibilidade de estabelecimento de ressalvas ao texto. Ora, em sendo assim, não haverá

compromisso formal no estabelecimento de regras claras e uniformes, o que auxilia a manutenção de um sistema de distribuição desigual de competências e a existência de espaços vazios na legislação internacional.

A proposta aqui apresentada retira a possibilidade de os Estados adotarem ressalvas para impedir a aplicação das regras gerais adotadas pela maioria dos Estados. Não se pode dizer que a soberania se torne um escudo inviolável para justificar a inaplicabilidade das regras adotadas pela maioria. Todavia, dentro da proposta apresentada, a negativa de adotar o modelo de tratado aprovado geraria o natural agrupamento dos países em blocos, reforçando a ideia de que um tratado multilateral é mais adequado à estipulação de conteúdo homogêneo e incentivador da igualdade.

Pelo que se vê, portanto, a diminuição das desigualdades passa necessariamente por repensar a forma de vigência dos tratados, limitando a soberania estatal aos princípios constitucionais projetados no campo internacional. Trata, necessariamente, de uma mudança de cultura e de paradigma, com o fito de estabelecer um panorama mais adequado à nova realidade (pós-crise) e ao *fair share* que se espera dos atores globais.

REFERÊNCIAS

- AIRBNB agrees to pay hotel tax in San Francisco. [S.l.], 1 abr. 2014. Disponível em: <<http://realestate.aol.com/blog/2014/04/01/airbnb-hotel-tax-san-francisco/>>. Acesso em: 14 abr. 2014.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANDRADE, André Martins de. *A tributação universal da renda empresarial*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- AVERY JONES, John F. *et al.* The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by states. *British Tax Review*, Londres, n. 6, 2006.
- AVI-YONAH, Reuven Shlomo. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007.
- AVI-YONAH, Reuven Shlomo; CLAUSING, Kimberly A. Business profits (article 7 OECD Model Convention). In: LANG, Michael *et al.* *Source versus residence: problems arising from the allocation of taxing Rights in tax treaty law and possible alternatives*. Netherland: Kluwer Law International, 2008.
- AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: University Press, 2007.
- AVI-YONAH, Reuven. SARTORI, Nicola. MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- AVI-YONAH, Reuven; CLAUSING, Kimberly. Business profits. In: LANG, Michael *et al.* (Org.). *Source vs. residence: problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Netherlands: The Hague: Wolters Kluwer, 2008. p. 9-20.
- AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. Oxford University Press, 2011.
- BARRETO, Vicente de Paulo. *O fetiche dos direitos humanos e outros temas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a outra modernidade*. São Paulo: Editora 34, 2011.
- BRASIL. (Constituição, 1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2014.
- BRASIL. *Decreto n.º 92.318, de 23 de Janeiro de 1986*. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/imprensa/imprensa/2014/mar/03/20140303001.htm>>.

fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Canada/Dec 923181986.htm>. Acesso em: 12 fev. 2013.

BRASIL. *Lei n.º 5.172, de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 05 nov. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 426.945 - PR*. Ministro Teori Albino Zavascki, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em: 22 de julho de 2004, DJ 25/08/2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental no recurso extraordinário nº 642.536*. Agravante: Estado do Amapá. Agravado: Ministério Público do Estado do Amapá. Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05 de fevereiro de 2013,

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

CABINET OFFICE. *Prime Minister David Cameron's speech to the World Economic Forum in Davos*. London, 24 Jan. 2013. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/speeches/prime-minister-david-camerons-speech-to-the-world-economic-forum-in-davos>>. Acesso em: 19 jul. 2014.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación. In: CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (Coord.). *Convenios fiscales internacionales 2005*. Madrid: CISS, 2005.

CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005.

CALIENDO, Paulo. Tributação de controladas e coligadas no exterior. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 619-640.

CAMPO AZPIAZU, Carolina Del. Modelos, fines, estructura e interpretación y calificación de los convenios de doble imposición. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). *Manual de fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007. v. 1.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O Estado garantidor: claros-escuros de um conceito. In: AVELÃS NUNES, Antonio José; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). *O direito e o futuro*. O futuro do direito. Coimbra: Almedina, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.) *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHEVALLIER, Jacques. *O Estado pós-moderno*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

COLLADO YURRITA, Miguel Angel; PATÓN GARCÍA, Gemma. Las fuentes de derecho tributario internacional. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007. p. 143-144.

DELMAS-MARTY, Mireille. *Por um direito comum*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

DÍEZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de derecho internacional publico*. Madrid: Tecnos, 1991. t. 1.

DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Lisboa: Fundação Kalouste Gulbenkian, 2003.

DOUZINAS, Costas. *O fim dos direitos humanos*. São Leopoldo : UNISINOS, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ESPAÑA. Instrumento de ratificación do convênio entre o Estado Espanhol e a República Federativa do Brasil para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, realizado em Brasília, em 14 de novembro de 1974. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, 31 dic. 1975. Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/1975/12/31/pdfs/A27062-27068.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2013.

ESPAÑA. *Lei n.º 35, de 28 de novembro de 2006*. Dispõe sobre o imposto de renda das pessoas físicas e modifica parcialmente as leis sobre o imposto de sociedades, sobre a renda de não residentes e sobre o patrimônio. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, n. 285, 29 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2013.

ESPAÑA. Real decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, n. 61, 11 mar. 2004. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456>>. Acesso em: 29 set. 2014.

FALCON Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

FERNHOLZ, Tim. Is Apple's \$30 billion Irish tax planning scheme about to be shut down? *Quartz*, Nova York, 15 Oct. 2013. Disponível em: <<http://qz.com/135436/is-apples-30-billion-irish-tax-planning-scheme-about-to-be-shut-down/>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

FERRAJOLI, Luigi. STRECK, Lenio; TRINDADE, André Karam (Org.). *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? *In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 16-32.

FUEST, Clemens *et al.* Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: issues and options for reform, *ZEW Discussion Papers*, [S.l.], n. 13-078, Oct. 2013. Disponível em: <<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13078.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

FUKUYAMA, Francis. *The origins of political order: from prehuman times to the French Revolution*. [S.l.]: Profile Books, 2011.

GALLO, Franco. *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GIANNINI, Achile Donato. *Instituciones de derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GOMES, Marcus Lívio. A tributação das controladas e coligadas no exterior: o que realmente restaria ao Supremo Tribunal Federal julgar? *In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 580.

GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

GÓMEZ ISA, Felipe. La declaración universal de derechos humanos: algunas reflexiones en torno a su génesis y a su contenido. *In: LA DECLARACIÓN universal de derechos humanos en su cincuenta aniversario*. Bilbao: Universidad de Deusto, 1999.

GÓMEZ, Astrid; BRUERA, Olga Maria. *Análisis del lenguaje jurídico*. Buenos Aires: Editorial de Belgrano, 1993.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRONDIN, Jean. *O pensamento de Gadamer*. São Paulo: Paulus, 2012.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: WW Norton & Company, 1999. Ebook.

ISA, Felipe Gomez. La declaración universal de derechos humanos: algunas reflexiones en torno a su génesis y a su contenido. *In: LA DECLARACIÓN universal de derechos humanos en su cincuenta aniversario*. Bilbao: Universidad de Deusto, 1999. p. 15-92.

- JELLINEK, Georg. *Teoría general del Estado*. México: FCE, 2000.
- JONES, John F. Avery *et al.* The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by states. *Bulletin for International Taxation*, [S.l.], v. 60, n. 6, p. 220-224, 2006.
- JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- LANG, Joachim. A tributação das empresas no contexto da concorrência internacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 25, p. 25, 2011.
- LANG, Joachim. Justiça fiscal e globalização. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 71-90, 2010.
- LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Viena: Linde, 2013.
- LOSURDO, Domenico. *Contra-história do liberalismo*. São Paulo: Ideias & letras, 2006.
- MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Roma: UTET, 1981.
- MONTEIRO, Alexandre Luís Moraes do Rêgo. Caso Volvo 2: art. 24 do acordo de bitributação Brasil-Suécia. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP, 2010.
- MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- MUNIZ, Igor. Tributação dos lucros no exterior – o que foi e o que ainda falta ser decidido. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário*. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 602-616.
- MUZAFFAR, Chandra. From human rights to human dignity. In: VAN NESS, Peter. *Debating human rights: critical essays from the United States and Ásia*. London: Routledge, 1999.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina: Coimbra, 2009.
- NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012.
- NINO, Carlo Santiago. *Ética e direitos fundamentais*. São Leopoldo: UNISINOS, 2011.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). *Model tax convention on income and capital: condensed version*. [S.l.], July 2010.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Addressing base erosion and profit shifting*. Paris, 2013. p. 25. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

- PANAYI, Christiana HJI. CFC rules within the CCCTB. *In: LANG, Michael et al. Corporate income taxation in europe*. Viena: Edward Elgar, 2013.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *El desbordamiento de las Fuentes del derecho*. Madrid: La Ley, 2011.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 2010.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Henrique. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2005.
- PICCIOTTO, Sol. *International business taxation. A study in the internationalization of business regulation*. New York: Quorum books, 1992.
- PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- PIOVESAN, Flávia. Instruments for implementation. *In: GOLDEWIJK, Berma Klein; BASPINEIRO, Adalid Contreras; CARBONARI, Paulo César (Org.). Dignity and human rights*. Bélgica: Intersentia, 2002.
- PISANI, José Roberto. Brasil report. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Amsterdam, 2001.
- ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROHATGY, Roy. *Basic international taxation*. Netherlands: The Hague: Kluwer Law, 2002.
- ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA Libros, 2012.
- RUBIO GUERRERO, Juan José. Los principios basicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. *In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). Manual de fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- RUNGE, Berndt R. Mutual agreement procedure and the role of the taxpayer. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, v. 9, n. 1, p. 16- 20, 2002.
- RUST, Alexander. Germany. *In: MAISTO, Guglielmo. Courts and tax treaty law*. Amsterdam: IBFD, 2007.
- SACCHETTO, Claudio. A cooperação internacional: a troca de informações como instrumento de combate à evasão. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 22, p. 78-100, 2008.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional. Métodos de solução de conflito*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SARTORI, Karina. Fiscalidade na Idade Média: Bártolo de Sassoferrato. *In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.
- SCALINCI, Constantino. *Il tributo senza soggetto*. Padova: CEDAM, 2011.

SCHÄFER, Jairo. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SCHNEIDER, Henrique Phillip; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade. Tributação em bases universais e os tratados para evitar a dupla tributação. *In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Direito tributário internacional. Aspectos práticos*. São Paulo: LTr, 2012. p. 95-118.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 2011.

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

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook.

SERRANO ANTÓN, Fernando. *La resolución de conflictos en el derecho internacional*. Madrid: Civitas, 2010.

SERRANO ANTÓN, Fernando. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. *In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Coord.). Fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2007. p. 228-245.

SILVA, Sergio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. *In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica e princípios da interpretação constitucional. *In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

STRECK, Lenio Luiz. Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo. *In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (Org.). Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. A desagrada aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, p. 5, 2007.

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

TEUBNER, Gunther. *Constitutional fragments: societal constitutionalism and globalization*. London: Oxford University Press, 2012. Ebook.

TEUBNER, Gunther. *El derecho como sistema autopoiético de la sociedad global*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005.

TING, Antony. iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation. *British Tax Review*, Londres, n. 1. Mar.19, 2014. Disponível em: <SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2411297>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Heleno. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TÔRRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia.

UCKMAR, Victor *et al.* *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

VAN RAAD, Kees. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application. *Intertax*, [S.l.], v. 29, n. 6-7, p. 212-218, 2001.

VAN WEEGHEL, Stef. Dividends (article 10 OECD Model Convention). In: LANG, Michael *et al.* (Org.). *Source vs. residence: problems arising from allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Netherlands: The Hague: Wolters Kluwer, 2008. p. 63-73.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

VIEIRA, Oscar Vilhena; DIMOULIS, Dimitri. Constituição e desenvolvimento. *In*: LIMA, Maria Lúcia L. M Pádua. *Agenda contemporânea: direito e economia: trinta anos de Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2012. t. 1.

VILLEY, Michel. *O direito e os direitos humanos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

VITA, Jonathan Barros. *Teoria geral do direito: direito internacional e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VOGEL, Klaus *et al.* *On double taxation conventions*. London: Kluwer Law, 1997.

WARD, David. Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties. *In*: MAISTO, Guglielmo. *Courts and tax treaty law*. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 161-188.

WATTEL, Peter J. MARRES, Otto. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. *European taxation*, Netherlands, p. 222-235, Jul./Aug. 2003.

WATTEL, Peter J.; TERRA, Ben J. M. *European tax law*. Netherlands: Kluwer Law: Aspen Pubs, 2008.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ZÜGER, Mario. LANG, Michael. *Settlement of disputes in tax treaty law*. Viena: Kluwer Law, 2002.