

# O transconstitucionalismo das competências tributárias no mundo globalizado

Carlos Yury Araújo de Morais

## RESUMO

A criação de uma cadeia de produção global trouxe inúmeros desafios para o exercício da atividade tributária. Em face deste fenômeno, os Estados passaram a perder base arrecadatória. Como resposta, passaram a adotar mecanismos legais internos para recomposição da base arrecadatória, tais como as *CFC rules*. Ocorre que estes mecanismos legais traduzem a projeção de efeitos de legislação interna sobre rendas produzidas em outros Estados, inaugurando uma fase de conflito de competências tributárias. Ao se tratar tais conflitos à luz do transconstitucionalismo, percebe-se que eles traduzem conflitos entre Constituições. Há uma irradiação dos efeitos dos princípios constitucionais que garantem a capacidade contributiva por um lado e o dever de pagar tributos por outro. Devem os paradigmas clássicos serem revistos para albergar a solução de conflitos de acordo com a concretização da efetiva competência dos Estados em arrecadar no limite da capacidade contributiva dos contribuintes em um panorama internacional, limitando a irradiação dos efeitos das legislações internas sobre fenômenos com elementos de conexão internacional.

**Palavras-chave:** Transconstitucionalismo. Globalização. Competência tributária. Direito tributário.

## The transconstitucionalism of tax jurisdictions in a globalized world

## ABSTRACT

The advent of a global production chain has brought countless challenges to the exercise of the tax jurisdiction. This phenomenon led to tax base erosion to the States. As an answer, more and more municipal law has been created to protect the base erosion, such as *CFC rules*. The problem about these legal mechanisms is that they project the tax jurisdiction over income produced in other States territory, creating a conflict of tax jurisdictions. Applying the concept of transconstitucionalism to these conflicts, it is perceived that they translate a conflict among Constitutions. They spread the effects of constitutional principles that guarantee the ability to pay and the paying tax duty. The classic paradigm must be revisited in order to embrace a concrete general dispute solution method capable of balancing the tax jurisdiction effectiveness and the taxpayer rights, thus limiting the spreading of internal law over international tax phenomena.

**Keywords:** Globalization. Transconstitucionalism. Tax jurisdictions. Tax law.

---

Carlos Yury Araújo de Morais é Mestrando em Direito pela UNISINOS. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Cândido Mendes. Advogado. Professor em cursos de graduação e pós-graduação em Direito Tributário. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF).

# 1 RELATIVIZAÇÃO DA SOBERANIA E O DIREITO TRIBUTÁRIO

A globalização é rotineiramente entendida como o fenômeno através do qual as fronteiras desaparecem, em face da facilidade de deslocamento e na revolução dos meios de comunicação.<sup>1</sup> Pelo menos no que tange à vertente econômica, isto pode ser considerado verdade, pois a globalização (e a consequente relativização da soberania que esta implica) beneficia diretamente as grandes empresas multinacionais e transnacionais, bem como os Estados que as hospedam e dão suporte interno para que possam competir no mercado internacional.<sup>2</sup>

À medida em que se avança nesse tipo de integração econômica e comunicacional percebe-se que a ideia de soberania (típica do Estado moderno)<sup>3</sup> 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 Europeia); 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 sociedade.<sup>4</sup>

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 o fazê-lo: a soberania sustentava tal atuação<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> BOURDIEU apud TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p.14. “A palavra ‘globalização’ é, como se vê, um *pseudoconceito por sua vez descritivo e prescritivo* que tomou o lugar da palavra ‘modernização’, durante muito tempo utilizada pelas ciências sociais americanas como uma maneira eufemista de impor um modelo evolucionista ingenuamente etnocêntrico que permite classificaras diferentes sociedades de acordo com as suas distâncias para com a sociedade economicamente mais avançada, isto é, a sociedade americana, instituída em termo e no intento de toda a história humana”.

<sup>2</sup> TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p.133.

<sup>3</sup> 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.*”

<sup>4</sup> CHEVALLIER, Jacques. *O Estado pós-moderno*. Fórum: Belo Horizonte, 2009.

<sup>5</sup> SARTORI, Karina. Fiscalidade na Idade Média: Bártolo de Sassoferrato. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *O tributo na história: da antiguidade à globalização*, 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.”

Alberto Xavier 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”.<sup>6</sup>

Sobredita concepção – tida como clássica – 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 território.<sup>7</sup>

Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (adiante, OCDE), apesar de a globalização não poder ser considerada um fenômeno novo, ela alterou drasticamente a forma de fazer negócios. Passou-se de um modelo “operação baseada em um país específico” para um modelo global do tipo “organizações de administração central com cadeias de suprimento integradas”.<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup>

A OCDE aponta ainda que as regras de tributação do lucro decorrente de atividades transnacionais continuaram as mesmas, com princípios desenvolvidos no passado e ainda aplicados nas legislações tributárias domésticas e internacionais. Em outras palavras,

[...] the changes in business practices brought about by globalisation and digitalisation of the economy have raised questions among governments about whether the domestic and international rules on the taxation of cross-border profits have kept pace with those changes. Beyond cases of illegal abuses, which are the exception rather than the rule, MNEs engaged in BEPS comply with the legal requirements of the countries involved.<sup>10</sup>

Quando se considera que um não residente, através da “economia digital”, pode obter lucros substanciais em transações realizadas com clientes localizados em outro país, observa-se que a pragmática da globalização altera a compreensão dos princípios básicos da tributação internacional (localizados tanto na legislação interna quanto na internacional).

---

<sup>6</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.15.

<sup>7</sup> UCKMAR, Victor et al. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012, p.22. “O grande obstáculo para a 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.”

<sup>8</sup> OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>, p.25.

<sup>9</sup> Id., *ibid*, p.27.

<sup>10</sup> OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>, p.28.

O atual estágio de desenvolvimento da sociedade demanda um novo foco quanto à fundamentação da atividade arrecadatória do Estado. Ao invés de se falar sobre a soberania tributária como sustentáculo para a tributação internacional, deve-se falar na competência constitucional para o exercício da atividade tributária. Esta competência fica limitada pelos princípios instituídos na Constituição, tais como princípio da igualdade e seus corolários (capacidade contributiva, por ex.), princípio da legalidade etc. No mesmo sentido, os Estados, como sujeitos de direito em uma sociedade global e plural, encontram também como limite de sua atuação o reconhecimento de direitos dentro desta sociedade.<sup>11</sup>

O novo modo de produção global, a digitalização da economia e a extrema mobilidade do capital dão suporte a 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’”.<sup>12</sup>

## **2 O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ALÉM DO TERRITÓRIO: ENTRELAÇAMENTO CONSTITUCIONAL**

A construção de cadeia de produção global implode a relação tradicional entre os Estados dentro da comunidade internacional. A possibilidade de alocação de lucros em países distintos daquele onde são produzidos os bens leva necessariamente ao assoreamento da base arrecadatória nos Estados.<sup>13</sup>

Ainda no curso do século passado, os Estados passaram a adotar como regra geral o princípio *world wide taxation* (tributação da renda mundial), em contraposição a utilização isolada dos princípios da fonte e da residência. Este princípio sustenta a primazia do Estado da residência do contribuinte para exercer a competência tributária sobre a renda por este auferida mundialmente.<sup>14</sup>

Tal ato cria uma tensão permanente entre o direito do Estado da fonte exercer sua competência originária sobre a renda produzida no seu território, e o direito do Estado da residência tributar a renda do beneficiário residente, gerando os supostos de dupla

---

<sup>11</sup> TEUBNER, Gunther. *El derecho como sistema autopoiético de la sociedad global*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005, p.77. “La constitución de la sociedad mundial no se hace realidad exclusivamente en las instituciones representantes de la política internacional, tampoco puede acontecer en una constitución global que abarque todos los ámbitos sociales, sino que se genera, por incremento, en la constitucionalización de una multiplicidad de subsistemas autónomos de la sociedad mundial”.

<sup>12</sup> OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>, p.20.

<sup>13</sup> OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>.

<sup>14</sup> VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. The Hague: Kluwer Law, 1997, p.9. “International juridical double taxation (...), mainly arises today because the vast majority of States, in addition to levying taxes on domestic assets and domestic economic transaction, levy taxes on capital situated and transactions carried out in other countries to the extent that they benefit resident taxpayers. For example, the foreign income or foreign capital of a resident natural or juridical person is often subject to taxation based on the ‘principle of residence’ (taxation of worldwide income or worldwide capital)”.

tributação jurídica. Como a tributação da renda mundial está prevista na legislação interna de cada Estado corresponde a uma autoatribuição de competência arrecadatória do Estado sobre os supostos ocorridos em outros territórios, porém afetando diretamente os seus residentes.

Isto 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 território<sup>15-16</sup>. Ao se considerar que a renda pode ser tributada com o mero cômputo contábil do lucro, sem que haja efetiva distribuição do lucro, cria-se uma “tributação virtual” da renda produzida no estrangeiro.

As *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 o de 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 através de empresas não residentes; dar suporte a outras legislações antiabuso; perseguir uma política de neutralidade da exportação do capital.<sup>17</sup>

Isso quer dizer que à medida em que se busca proteger a base tributária interna com lastro na residência, os Estados reforçam a já mencionada tensão entre este e o princípio da tributação na fonte, igualmente difundido, e segundo o qual a competência tributária do local onde foi produzida a renda deve preponderar sobre o Estado da residência do sujeito passivo da obrigação tributária.

Portanto, 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 empresarial.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> 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”.

<sup>16</sup> Hodiernamente, o art. 72 da MP 627 regulamenta a matéria. Este diploma traça as bases da tributação da renda universal, afirmando que a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, ou a ela equiparada, deverá registrar de forma individualizada o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior.

<sup>17</sup> ROHATGY, Roy. *Basic international taxation*. The Hague: Kluwer Law, 2002, p.374.

<sup>18</sup> PANAYI, Christiana HJL. *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 o de 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 da origem.

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”.<sup>19</sup> 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 lucro.<sup>20</sup>

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. Isto 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 plural cuja convergência somente pode resultar possível através dos princípios e valores estabelecidos na norma fundamental.<sup>21</sup>

A finalidade dos tributos é, imediata ou mediamente, a de obter recursos para os entes estatais ou paraestatais.<sup>22</sup> Dita arrecadação se dá no seio de um sistema constitucional, cujas competências são, ao mesmo tempo, instituídas e limitadas pela Constituição.

O exercício das competências tributárias do Estado devem 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”.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> AVI-YONAH, Reuven Shlomo; CLAUSING, Kimberly A. Business profits (article 7 OECD Model Convention). In: LANG, Michael et al. Source versus Residente: Problems arising from the allocation of taxingRights in Tax Treaty Law and possible alternatives. Kluwer Law International Netherland, 2008, p.11-13.

<sup>20</sup> AVI-YONAH, Reuven Shlomo; CLAUSING, Kimberly A. Business profits (article 7 OECD Model Convention). In: LANG, Michael et al. Source versus Residente: Problems arising from the allocation of taxingRights in Tax Treaty Law and possible alternatives. Kluwer Law International Netherland, 2008, p.11-13.

<sup>21</sup> JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.100.

<sup>22</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p.8.

<sup>23</sup> TORRES, Heleno. In. CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.1597.

Sob a ótica do *dever de contribuição* que cada residente possui em relação a seu Estado, a tributação imposta à renda mundial deve ser *equitativa* ao papel da empresa multinacional desempenhado na economia.<sup>24</sup> De fato, o contribuinte, do ponto de vista constitucional, não pode evadir-se do pagamento de sua quota parte para o custeio do Estado. O alcance da manifestação econômica da capacidade contributiva do sujeito passivo não oferecida à tributação deve ser perseguido pelo Estado a fim de evitar abusos.

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 a tributação no território,<sup>25</sup> 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.

Neste 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.

A competência constitucional tributária, sendo exercida com as limitações postas na Constituição, demanda respeito à capacidade contributiva do contribuinte em *todos* os Estados onde a renda é produzida/auferida.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> TING, Antony K. F., *iTax – Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue* (March 19, 2014). *British Tax Review* 2014 No.1. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2411297>. No caso da Apple (conhecido como *double Irish sandwich*), através de um planejamento tributário internacional considerado abusivo, porém legal, a empresa de tecnologia evitou o pagamento de US\$ 44 bilhões entre 2009 e 2012.

<sup>25</sup> PANAYI, Christiana HJL. *CFC rules within the CCCTB*. In: LANG, Michael et al. *Corporate income taxation in europe*. Viena: Edward Elgar, 2013, p.315.

<sup>26</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina: Coimbra, 2009, p.119. "E esta ideia de integração do tema dos deveres fundamentais na material dos direitos fundamentais em nada é prejudicada pela circunstância de diversos deveres se encontrarem for a da parte da Constituição dedicada aos direitos e deveres fundamentais e disperses 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."

O conteúdo ético da Constituição, no que tange à tributação internacional, demanda uma revisão do paradigma reinante. Gallo considera que o problema fundamental, neste campo, seria o de modificar o discurso “quanto daquilo que é meu pode o Estado tributar” para “como e através de que meios as leis do Estado, inclusive as fiscais, podem razoavelmente determinar o que eu devo considerar como meu”.<sup>27</sup>

Daí se ponderar que as competências tributárias constitucionais se comunicam e irritam-se em um ambiente internacional. Não é demais falar no transconstitucionalismo dos direitos – e seus correlatos deveres – fundamentais tributários, já que os conflitos de tributação internacional subjazem especificamente no exercício da competência constitucional.

A possível solução da problemática envolvendo o equilíbrio entre o dever de pagar os tributos, a capacidade contributiva e a própria competição entre os Estados deve ser analisada desde “um constitucionalismo relativo a (soluções de) problemas jurídico-constitucionais que se apresentam simultaneamente a diversas ordens”.<sup>28</sup>

O tripé dever de pagar o tributo, capacidade contributiva e o exercício de competências constitucionais tributárias caracteriza o atrito entre ordens constitucionais. Deve ele ser resolvido com o desenvolvimento de uma hermenêutica própria, a fim de que os elementos internacionais sejam levados em consideração no momento de definir a vigência e a interpretação das leis internas.

### **3 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ACORDO COM AS CONSTITUIÇÕES E O DIREITO TRANSNACIONAL**

A maior dificuldade residente neste ponto é o de estabelecer uma hermenêutica própria do direito internacional tributário, dada a complexidade do conflito competencial já exposto.

De início, deve-se estabelecer que os conflitos de competência tributária na seara internacional nada mais são que o choque entre competências previstas em duas (ou mais) Constituições e não em choques de soberania. Fundamentar o exercício da competência tributária na soberania reputa-se equivocado, considerando que ela só advém da qualidade de direito internacional público porque o Estado é sujeito de direito internacional e não o contrário.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> GALLO, Franco. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Trad. José A. Rozas Valdés y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011, p.162.

<sup>28</sup> NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p.129.

<sup>29</sup> NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p.136.



A doutrina atual considera a solução dos conflitos de competência tributária entre Estados preponderantemente através da firma de tratados, cujo objetivo é o de coordenar o exercício da competência tributária para evitar a dupla tributação.<sup>30</sup>

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 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 estatal.<sup>31</sup>

O problema é que a doutrina por trás desse mecanismo de solução de conflitos competenciais remonta na 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 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. Nas palavras de Picciotto:

The increasing crisis of international business taxation has interacted with a growing crisis of tax legitimacy in the developed capitalist countries since the mid-1970s. Both could be said to be rooted in the recurring difficulty of establishing fairness and efficiency in the taxation of income derived from different revenue flows.<sup>32</sup>

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 igualdade.<sup>33</sup> Trata-se em última instância princípios constitucionais os quais 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

---

<sup>30</sup> 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.”

<sup>31</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, p.503.

<sup>32</sup> PICCIOTTO, Sol. *International business taxation. A study in the internationalization of business regulation*. New York: Quorum books, 1992, p.68.

<sup>33</sup> 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.”

do contribuinte.<sup>34</sup> Esse mesmo problema se apresenta em diversos ordenamentos,<sup>35</sup> 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.

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”.<sup>36</sup>

A tradição brasileira é a de resolver os conflitos de competência através dos tribunais. Não é praticada a alternativa consensual prevista no próprio direito tributário internacional. Em assim sendo, a hermenêutica dos supostos envolvendo elementos de conexão internacionais na seara tributária deve abraçar as construções de sentido postas na pragmática do mundo globalizado. Deve-se compreender que não mais se deve encarar a soberania como um poder absoluto de fazer e dispor dentro do território, mas sim como uma “responsabilidade política regional nas condições estruturais da sociedade mundial”.<sup>37</sup>

A hermenêutica do conflito de competências estatais tributárias passa pela avaliação dos supostos conflitivos à luz do equilíbrio entre a finalidade última da tributação (arrecadação de recursos para o Estado) e os atos específicos dos contribuintes. O conflito de competência deve ser resolvido de forma a implementar a equidade na distribuição do produto arrecadado, considerada tanto nas esteiras internas dos Estados envolvidos, quanto na esteira do ordenamento internacional.

O regime das *CFC rules* é um bom exemplo. De acordo com a legislação brasileira, cabe ao fisco tributar as rendas mundiais das coligadas ou controladas residentes no Brasil (informação verbal).<sup>38</sup> Considerando que tal instituto, no direito internacional tributário, tem como escopo a prevenção contra *o abuso em situações lícitas do ponto de*

---

<sup>34</sup> 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”.

<sup>35</sup> UCKMAR, Víctor. *Principios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p.66.

<sup>36</sup> NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p.131.

<sup>37</sup> LUHMANN apud NEVES, Marcelo. Id., *ibid.*, p.134.

<sup>38</sup> 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.

*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 a renda mundial 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 quebra das barreiras comuns*. Tal abuso somente ocorrerá se os atos praticados pelo contribuinte ao longo do tempo, e que 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 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 através da 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 de existência de um tratado coordenando o exercício da competência. Havendo resposta positiva, deve-se verificar se a quem cabe tributar: se ao Estado da fonte ou ao da residência, nos termos do tratado.

Inexistindo tratado, a segunda 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 a tributação universal ou não, se se trata de coligada ou controlada (ou controladora) e quais aspectos incidentes na atividade arrecadatória.

Ainda nesta etapa, deve-se considerar as características do negócio propriamente dito: se a operação reputa-se legítima ou abusiva. Chegado a este ponto, deve o interprete, necessariamente, abrir a construção dos sentidos ao cenário internacional. Isto ocorre porque os supostos envolvendo elementos de conexão envolvem 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 elaborado.<sup>39</sup>

Construção de sentido, diga-se, que não é realizada de qualquer forma, escolhendo qualquer sentido, mas sim observando o sentido hermenêuticamente adequado de acordo com a construção histórica (tradição)<sup>40</sup> de sentido do texto analisado, conjugando-a com a realidade (saber pragmático). Os sentidos de um texto, afirma Streck<sup>41</sup>, “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 do que *não* fazer 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 2.158/2001.<sup>42</sup> Dentre outras questões, a CNI afirmou que o conceito constitucional de renda extraído da leitura conjugada entre Constituição e CTN (art. 43) impediriam 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.

---

<sup>39</sup> 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 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.”

<sup>40</sup> ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.236. “[...] Gadamer entende que o verdadeiro sentido de um texto também será denominado pela situação histórica (a sua tradição) do intérprete”.

<sup>41</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.338.

<sup>42</sup> 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.

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. 74.<sup>43</sup>

A primeira referência feita 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-lhes 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, também, 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 ocorrido 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 a 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*

---

<sup>43</sup> 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 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.

*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.

Apesar da constatação correta (temor de abuso), na realidade não se trata de rompimento do “devido processo legal”: trata-se, isso sim, do exercício da competência sobre rendas não oferecidas a 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 norte-americana, a fim de falar sobre as autoridades governamentais “escolher arbitrariamente seus réus”.

Sobre o cerne da questão, disse o Ministro:

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 apenar negócios legítimos”. Ou seja, o Ministro observa que há necessidade de analisar o propósito negocial 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 controla 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 da Apple, 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”.<sup>44</sup>

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.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A globalização demanda uma nova forma de ver a tributação internacional. Em face da construção de uma cadeia global de produção, de um sistema de “valor agregado global”, os conceitos sobre o qual se assenta a tributação internacional encontram-se distantes da pragmática global.

Considerando a existência de uma nova realidade, não se pode mais falar de uma soberania tributária capaz de sustentar o exercício da força arrecadatória. Na realidade, se deve falar no exercício de competências tributárias sobre as rendas mundiais produzidas pelos grupos multinacionais ou transnacionais.

A partir daí, o que se verifica é um entrelaçamento de ordens constitucionais as quais dotam os Estados de competência tributárias sobre as rendas aferidas em seus territórios. Dito entrelaçamento adequa-se ao conceito de transconstitucionalismo, exigindo um diálogo entre os diversos ordenamentos constitucionais, bem como com o ordens supranacionais, a fim de criar um sentido comum aos princípios constitucionais que atuam na formação do direito internacional tributário.

Neste sentido, as situações que contenham elementos de conexão com mais de um Estado deverão ser resolvida levando em consideração não só o direito interno, mas também a construção de sentido feita no outro Estado sobre o mesmo tema, bem como o sentido posto pela instância transnacional específica. No caso da tributação internacional, a OCDE produz os documentos de *soft law* capazes de complementar a construção de sentido no âmbito transnacional.

---

<sup>44</sup> 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.

Tomando as *CFC rules* como parâmetro, elas não autorizam a atribuição de renda diretamente ao sujeito passivo em caso de este não disponibilizar o resultado da operação no Estado de sua residência. Ao contrário, partindo da construção de sentido a partir dos documentos formulados pela OCDE, apenas em supostos de manifesto abuso (seja de forma, seja de conteúdo) haverá plausibilidade para a imposição tributária a partir da atribuição de resultado. Deve-se buscar o propósito negocial específico para aplicar a legislação excepcional.

Agindo a partir do paradigma proposto, ou seja, da análise do propósito negocial, estará o intérprete concretizando os princípios da capacidade contributiva e do correspondente dever de pagar tributos. Isto ocorre porque tais princípios, previstos em todas as Constituições ocidentais, são responsáveis por garantir a equidade na distribuição da carga tributária entre os diversos Estados, fim último que persegue as normas de direito internacional tributário.

## REFERÊNCIAS

AVI-YONAH, Reuven Shlomo; CLAUSING, Kimberly A. Business profits (article 7 OECD Model Convention). In: LANG, Michael et al. (Org.). *Source versus Residente: Problems arising from the allocation of taxing rights in Tax Treaty Law and possible alternatives*. Kluwer Law International Netherland, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (Orgs.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

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.

GALLO, Franco. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Trad. José A. Rozas Valdés y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema constitucional tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

JELLINEK, Georg. *Teoría general del Estado*. México: FCE, 2000.

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

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina: Coimbra, 2009.

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

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

PANAYI, Christiana Hji. CFC rules within the CCCTB. In: LANG, Michael et al. *Corporate income taxation in europe*. Viena: Edward Elgar, 2013.

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



- ROHATGY, Roy. *Basic international taxation*. The Hague: Kluwer Law, 2002.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SARTORI, Karina. Fiscalidade na idade media: Bártolo de Sassoferrato. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Teoria pluriversalista do direito internacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2011.
- TEUBNER, Gunther. *El derecho como sistema autopoietico de la sociedad global*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2005.
- TING, Antony K. F. iTax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue. *British Tax Review*, March 19, No.1, 2014. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2411297>>. Acesso em 10 abr. 2014.
- TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 2001.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- UCKMAR, Victor et al. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p.8.
- VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. The Hague : Kluwer Law, 1997.