
TRIBUTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO: ASSIMETRIAS DEMOCRÁTICAS

TAXATION AND REPRESENTATION: DEMOCRATIC ASYMMETRIES

JONATHAN BARROS VITA

Estágio de pós doutorado como senior visiting research fellow na Wirtschaftsuniversität Wien - WU, Viena/Áustria. Doutor e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi, Milão/Itália. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Graduado em Direito e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba. Coordenador e professor titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR. Editor da Revista Argumentum. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (jbvita@gmail.com).

JAQUELINE DE PAULA LEITE ZANETONI

Master of Laws with honors (L.L.M) em Direito Internacional Tributário pela Wirtschaftsuniversität Wien - WU, Viena/Áustria. Mestranda em Direito pela Universidade de Marília. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Professora de Direito Tributário da Universidade de Mogi das Cruzes (jaquelineplzanetoni@gmail.com).

JEFFERSON APARECIDO DIAS

Doutor em Direitos Humanos e Desenvolvimento pela Universidade Pablo de Olavide, Sevilha/Espanha. Mestre em Direito pelo Centro Universitário Eurípedes de Marília. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito de Bauru. Procurador da República do Ministério Público Federal em Marília. Professor permanente do Programa de



Mestrado e Doutorado em Direito e do Programa de Mestrado em Interações Estruturais e Funcionais na Reabilitação da Universidade de Marília – UNIMAR (jeffersondias@unimar.br).

RESUMO

Objetivos: O artigo abordou os conceitos de soberania, tributação e democracia para então, realizar um paralelo entre nacionalidade e residência fiscal. Após, foi avaliado se há um (des)encontro entre tributação e representação e, posteriormente, analisou-se as possíveis justificativas para tributação de residentes estrangeiros. Finalmente, passou-se a investigar as distorções que a concorrência tributária internacional provoca no sistema político democrático.

Metodologia: O trabalho utilizou-se do método empírico-dialético através de ferramentas de pesquisa bibliográfica e tendo como sistema de referência a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann.

Resultados: Concluiu-se que não há equivalência entre cidadãos nacionais, residentes e beneficiários dos bens e serviços públicos quando analisada sob a ótica individual do contribuinte, não havendo implicação recíproca necessária entre democracia e tributação.

Contribuição: A contribuição deste estudo foi fornecer uma avaliação crítica à relação entre representação e tributação a fim de averiguar se a equação entre aqueles que participam do processo político, pagam tributos e se beneficiam da distribuição e alocação dos tributos encontra-se válida junto à uma economia globalizada.

Palavras-chave: Tributação. Representação. Residência Fiscal. Cidadania. Democracia Representativa.

ABSTRACT

Objective : The article addressed the concepts of sovereignty, taxation and democracy in order to make a parallel between nationality and fiscal residence. Afterwards, it was evaluated if there is a (dis)engagement between taxation and representation and, subsequently, the possible justifications for taxation of foreign residents were analyzed. Finally, the distortions that international tax competition causes in the democratic political system were investigated.



Methodology: This work used the empirical-dialectical method through bibliographic research tools and having Niklas Luhmann's Systems Theory as a reference system.

Results: It was concluded that there is no equivalence between national citizens, residents and beneficiaries of public goods and services when analyzed from the individual perspective of the taxpayer, with no necessary reciprocal implication between democracy and taxation.

Contributions: The contribution of this study was to provide a critical assessment of the relationship between representation and taxation in order to ascertain whether the equation between those who participate in the political process; pay taxes and benefit from the distribution and allocation of taxes is valid with a globalized economy.

Keywords: Taxation. Representation. Fiscal Residence. Citizenship. Representative Democracy.

1 INTRODUÇÃO

A célebre expressão *no taxation without representation*¹ amplamente utilizada como ponto inicial do percurso que une a concepção dos tributos à democracia, encontra-se atualmente consagrada na maior parte das Constituições ao redor do globo a fim de legitimar a competência tributária dos Estados² no processo de tomada de decisões democráticas.

Sem qualquer pretensão de apresentar uma análise exaustiva, evolutiva e comparativa³, a partir de meados do século XX desponta uma linguagem

¹ *Slogan* utilizado nas décadas de 1750 e 1760 na Guerra de Independência Americana em face do Reino Unido. Posteriormente pleitos semelhantes foram observados em diversos períodos históricos.

² Para alcançar os fins traçados neste trabalho a expressão “Estado(s)” será(ão) utilizada(s) como sinônimo(s) de Estado Democrático de Direito caso contrário o presente estudo não seria possível. Em relação ao Estado Democrático de Direito, Heleno Taveira Tôres ensina: “Estado Democrático de Direito é aquele que atende, dentro outros, aos paradigmas de separação de poderes, legalidade, autoaplicabilidade das normas constitucionais, efetividade de direitos e liberdades fundamentais e controle de constitucionalidade formal e material, mas principalmente onde a democracia impera como critério de legitimidade dos atos jurídicos, em conformidade com a Constituição.” TÔRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Thomsom Reuters Revista dos Tribunais, 2014, p. 119. Mais ainda, enquanto sujeito(s) de Direito Internacional, será(ão) utilizada(s) para identificar aquele(s) que reúne(m) os seguintes elementos para sua formação: (i) população – composta por nacionais e estrangeiros; (ii) território; (iii) governo efetivo e estável e (iv) soberania. Nesse sentido, ver: MELLO, , 2000, p. 339.

³ Para um estudo mais detalhado da análise evolutiva da tributação através de um contexto histórico e comparativo, ver: SCAFF, 2018; SCHÖN, 2018, pp. 1-63.



constitucional (praticamente) uniforme no que tange à legitimação da tributação pelo consentimento do povo através das instituições representativas do Estado tributante baseado na necessidade de proteção dos contribuintes contra a tributação excessiva ou injusta. Em outras palavras, atualmente, é vastamente aceito que, em matéria tributária, faz-se necessário uma decisão política de consentimento materializada em lei formal de acordo com os procedimentos democráticos e sob à égide da Constituição de um Estado.⁴

Do mesmo modo, tem-se explicitamente consagrado que a distribuição e alocação das receitas tributárias serão realizadas pelos mesmos critérios, sendo imperativa a aprovação do orçamento do Estado pelo mesmo legislador a fim de assegurar que os gastos públicos permaneçam sob controle do povo e de seus representantes (SCHÖN, 2018, p.5).

Particularmente, sob a ótica econômica, aceita-se que a interação entre tributação e democracia em um Estado será alcançada pela conformidade entre aqueles que: (i) participam do processo político; (ii) pagam tributos e (iii) beneficiam-se da distribuição e alocação dos tributos. O que de forma geral, parece ser adequado do ponto de vista dos contribuintes enquanto reunidos como um todo.⁵

Assim, a contribuição deste estudo será fornecer uma avaliação crítica no que tange a relação entre tributação e representação a fim de averiguar se a mesma é suficiente para a proteção do contribuinte de forma individual (e não coletiva), bem como se é válida frente à realidade de uma economia globalizada com uma comunidade internacional, a equivalência entre os que participam do processo político, os que pagam tributos e os que se beneficiam da distribuição e alocação dos tributos.

Desta forma, a partir desta pesquisa objetiva-se demonstrar as dificuldades para atingir a estabilidade necessária entre democracia e tributação, bem como os desafios percebidos para alcançar o ideal de justiça social e a noção de solidariedade⁶

⁴ Nesse sentido, ver: TÔRRES, , 2014.

⁵ Nesse sentido, ver: SCHÖN, 2018-13, pp. 1-63..

⁶ Solidariedade aqui é utilizada em sentido amplo, referindo-se a noção de solidariedade entre Estados; entre Estados e comunidade (internacional e local) e entre os entes de uma comunidade (internacional e local).



em razão da linha tênue que separa os interesses multifacetados de uma economia global.

Neste ponto, algumas observações se fazem necessárias, pois, em um confronto com o direito comparado, os sistemas constitucionais tributários apresentam suas peculiaridades em relação a outorga de competência tributária, seja abordando-o genericamente com a estipulação de diretrizes gerais e conferindo ao legislador infraconstitucional maior liberdade ou de forma plena com precisão e rigidez, seja deferindo ao legislador infraconstitucional competências específicas.⁷

Obviamente, foge ao escopo do presente trabalho a análise destas peculiaridades haja vista que, para alcançar os objetivos ora propostos, a premissa fixada é que todas as decisões políticas em matéria tributária devem se submeter à Constituição, às leis e aos procedimentos democráticos já se perfaz satisfatória.⁸

Para tanto, primeiramente, serão abordados os conceitos de soberania, tributação e democracia demonstrando as relações entre o sistema jurídico, o sistema político e o sistema econômico. Posteriormente, será realizado um paralelo entre nacionalidade e residência fiscal, termos que, a partir da teoria das classes⁹, possuem uma zona de intersecção e se relacionam com a cidadania, que, por sua vez, é uma subclasse própria da classe nacional.

Portanto, sendo a democracia derivada da noção de cidadania há de se investigar onde a tributação encontra a cidadania e assim, nesta pesquisa será considerado que nacionalidade é pressuposta da cidadania e para exercer a cidadania é necessário ter a nacionalidade ainda que tais conceitos não sejam sinônimos. Em outras palavras, sabendo-se que a classe cidadania é subclasse da própria nacionalidade e por possuírem denotações muito próximas, ambas serão utilizadas indistintamente neste trabalho.

Subsequentemente, será ponderada a relação entre nacionalidade e residência em matéria tributária a fim de averiguar se há um (des)encontro entre

⁷ Para um estudo comparado entre os sistemas constitucionais tributários de outros Estados, ver: ATALIBA, 1968, pp. 22-88.

⁸ Nesse sentido, ver: TÔRRES, 2014, pp. 207 e ss.

⁹ Para a teoria das classes, ver: CARVALHO, 2013.



tributação e representação. Mais ainda, serão analisadas as justificativas para tributação de residentes estrangeiros.

Finalmente, a concorrência tributária internacional será analisada sob à ótica da democracia a fim de investigar as possíveis distorções que aquela provoca no sistema político.

Para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o qual foi construído sob a técnica de pesquisa bibliográfica através do método empírico-dialético, e utilizando como sistema de referência a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann (2004).

2 SOBERANIA, TRIBUTAÇÃO E DEMOCRACIA

A noção de soberania¹⁰ é complexa e há uma nítida dificuldade de definir objetivamente este conceito, o qual reflete os diversos sistemas sociais que o permeiam. Todavia e sinteticamente, em sua concepção moderna, a soberania pode ser compreendida como a autoridade máxima que permite a um determinado Estado governar-se de forma livre e de acordo com as suas normas de direito, conferindo-lhe ainda, força coercitiva.

Nomeadamente, para alcançar os fins traçados nesta pesquisa, aceita-se que a soberania somente surge com a Constituição e com a construção do Estado a partir daquele conteúdo normativo, sendo-lhe assim, assegurado autoderminação interna e reconhecimento de reciprocidade externa.¹¹ Dessa forma, através da noção de soberania – enquanto conceito jurídico – torna possível distinguir o Estado de qualquer outro sujeito de direito (TÔRRES, 2003, p. 74).

¹⁰ Para uma análise exaustiva e evolutiva do conceito de soberania, ver: FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; SILVA, 2013, p. 101-124. Mais ainda, ver: ACCIOLY, 2009, p. 264 e ss.

¹¹ Para Heleno Taveira Tôres: “Será a partir da Constituição posta, exclusivamente, como plexo de poderes que investirão o Estado como sujeito da ordem interestatal, que se poderá falar, com legitimidade, de uma verdadeira soberania estatal. Queda-se, desse modo, a soberania, como preceito dogmático imprescindível para definir a prevalência de um ordenamento, demarcando a autonomia sistêmica e expressão do poder de um Estado, ao concede a este uma posição jurídica de supra-ordenação e de independência em face dos demais.” TÔRRES, 2003, p. 73.



Paralelamente, um dos aspectos da soberania de um Estado é o poder de exigir as contribuições necessárias para o funcionamento da máquina estatal, implicando o necessário estabelecimento de tributos através da instituição de um sistema constitucional tributário. Surge assim, portanto, a noção da chamada soberania tributária.

Sob uma perspectiva do direito interno, a soberania tributária manifesta-se através do poder de tributar eis que através deste ocorre a gestão do sistema tributário a fim de possibilitar a entrada de receitas para o financiamento das atividades do Estado de acordo com as balizas constitucionais.¹² Paralelamente, a soberania tributária internacional apresenta-se como uma manifestação negativa ao proibir a interferência de outros Estados no sistema constitucional tributário instituído internamente (SANTOS; ROCHA, 2017, p. 30).

Continuando, uma característica importante da soberania tributária de um Estado é que esta não é ilimitada, eis que deve existir uma conexão mínima (pessoal ou territorial) entre o contribuinte e a jurisdição tributante (LANG, 2013, p. 27).

Assim, caso haja um fator de conexão pessoal entre o contribuinte e o Estado tributante, aquele estará sujeito à tributação ilimitada com base em sua renda mundial (responsabilidade tributária total) em obediência ao princípio da universalidade.¹³ Paralelamente, caso haja um fator de conexão objetivo entre o contribuinte e o Estado tributante, aquele estará sujeito à tributação limitada (responsabilidade tributária limitada) com base nos rendimentos provenientes no território em questão em obediência ao princípio da territorialidade.¹⁴

¹² Em relação a manifestação da soberania interna e a relação com o poder de tributar, o professor Heleno Taveira Tôres: “O poder de tributar, enquanto manifestação funcional da soberania na ordem interna, é poder constituído, estabelecido constitucionalmente para gestão do respectivo sistema tributário, apto, por via de seus princípios e normas, a possibilitar entrada de receitas suficientes para o funcionamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existentes, conforme os limites demarcados constitucionalmente para tanto.” TÔRES, 2003, pp. 74-75.

¹³ No que tange à responsabilidade tributária total e o princípio da universalidade, Alberto Xavier dispõe: “Embora conceitualmente várias combinações de critérios sejam possíveis, certo é que os sistemas fiscais modernos tendem, quando adotam o elemento de conexão residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, no sentido de que o residente de um país, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa: e daí que se fale num princípio da universalidade ou do *world-wide-income*.” XAVIER, 2005, pp.258-259.

¹⁴ No que tange à responsabilidade tributária limitada e o princípio da territorialidade, Heleno Taveira Tôres dispõe: “Em um sistema territorial puro, a tributação justifica-se exclusivamente pela localização da categoria residual como tendo sido produzida no interior dos limites territoriais, definida por critérios



Movendo-se mais adiante, o conceito de democracia se apresenta de forma ampla, englobando desde signos relativos a forma de governo até atributos de criação da norma jurídica¹⁵, sendo política ou social.¹⁶ Adicionalmente, a democracia pressupõe homens livres e serve como regra de identidade constitucional que se assenta em meios de escolha (por maioria) dos governantes e nas formas de composição do Estado – todos estes devendo se submeter à Constituição, às leis e aos procedimentos (democráticos) (TÔRRES, 2014, pp. 128-129).

Acrescenta-se a isso, o dever do Estado de agir democraticamente com a participação da sociedade a fim de construir um governo participativo e inclusivo e tudo sob o escudo da Constituição, sendo primordial a defesa das minorias para que estas possam se nivelar às condições de maioria, assim como a efetivação dos direitos e liberdades fundamentais (TÔRRES, 2014, pp. 128-129).

Especificamente, a democracia possui estrita relação com a tributação eis que, dentro deste contexto, o tributo surge como uma decisão política de consentimento de acordo com os procedimentos democráticos com vistas a satisfazer os objetivos do Estado (TÔRRES, 2014, p. 212). Em verdade, para a concretização da democracia através do alcance dos seus valores e fins, o Estado necessita de aportes financeiros – o que se dá (principalmente) pela tributação.

Não obstante, dentro deste contexto, deve ser evitada a discriminação infundada dos seus destinatários, respeitando a capacidade contributiva e o mínimo existencial dos contribuintes a fim de obstar a concentração de capital com poucos em prejuízo de muitos (VITA, 2014, pp. 674-675).

O reflexo da tributação deve ser a redistribuição para redução das desigualdades sociais e o atendimento das necessidades da sociedade através do financiamento dos bens e serviços públicos, ou seja, através de políticas públicas

de conexão de natureza material, ou objetiva, presentes na fonte efetiva de rendimentos, ou subjetivas, pela presença do beneficiário, residente ou não residente, no território, a depender do tipo de rendimento. E para determinar a fonte efetiva de rendimentos, o legislador pode utilizar critérios de conexão materiais, levando em consideração o lugar de localização dos bens, de produção da renda, etc.; ou formais, se considerar o lugar de celebração dos contratos, lugar de constituição das pessoas jurídicas etc., respectivamente.” TÔRRES, 2001, p. 591.

¹⁵ Nesse sentido, ver: MCNAUGHTON, 2011.

¹⁶ Para uma análise dos pressupostos da democracia política e social, ver: GARCIA, 2012, pp. 469-476.



eficientes (VITA, 2014, pp. 674-675). Em suma, também deve haver democratização na distribuição e alocação das receitas tributárias de forma participativa e inclusiva.¹⁷

Portanto, os tributos além de garantir os direitos e liberdades fundamentais, caminham em conjunto com estas a fim de não reprimi-las – e neste diapasão, consagra-se a relação interdependente entre liberdade e democracia.¹⁸

3 UM PARALELO ENTRE NACIONALIDADE E RESIDÊNCIA FISCAL

Em sua concepção contemporânea, a nacionalidade surge como o vínculo jurídico-político que conecta o cidadão ao Estado ou, ainda, confere a qualidade de membro desta coletividade a este sujeito de direito (MELLO, 2000, p. 920).

Particularmente, a nacionalidade¹⁹ será conferida e regulamentada pela legislação interna de cada Estado e apresenta especial importância, pois somente ao nacional serão – de forma não exaustiva – conferidos direitos políticos e acesso às funções públicas, bem como a prestação de serviço militar de forma obrigatória e a plenitude de direitos privados e profissionais além da proibição de expulsão ou extradição (MELLO, 2000, p. 920).

Em suma, os cidadãos nacionais de um determinado Estado são aqueles que: (i) se encontram submetidos à uma autoridade direta; (ii) possuem direitos civis e políticos e (iii) são protegidos além das fronteiras do Estado (ACCIOLY, 2009, p. 445). Assim, pode-se dizer que a nacionalidade atua na concretização da democracia.

¹⁷ Em relação a noção de distribuição de recursos de forma democrática, Regis Fernandes de Oliveira abaliza: “O destino dos recursos públicos não mais pode estar dirigido ao universo dos indivíduos, mas deve focalizar sua ação para os mais carentes, para os mais necessitados. A lógica da decisão sobre o destino de recursos deixa de ter como centro global o Estado, dirigindo-se aos problemas sociais. O Estado, modernamente, deve ser inclusivo, não só democratizando as instituições mas, essencialmente, a sociedade.” OLIVEIRA, 2019, p 411. Para um estudo mais aprofundado do orçamento como meio apto a garantir as liberdades, ver: SCAFF, 2018.

¹⁸ Para um estudo mais aprofundados, ver: VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade *in* GRUPENMACHER, 2014, pp. 659-678.

¹⁹ O direito à nacionalidade está garantido na Declaração Universal dos Direitos do Homem: Artigo XV. 1. Todo homem tem direito a uma nacionalidade 2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua nacionalidade, nem do direito de mudar de nacionalidade. ONU, 1948..



A nacionalidade poderá ser originária²⁰ ou adquirida²¹ e apesar de não possuir preceitos absolutos, em termos gerais, o reconhecimento da nacionalidade de pessoas físicas se dá com o acontecimento de um fato natural sendo sua personalidade reconhecida de forma automática e universal.

Paralelamente, tem-se como de grande complexidade o tema da determinação da nacionalidade de pessoas jurídicas, pois isso depende da adoção de múltiplos critérios como: local da constituição da empresa, sede da efetiva gestão da empresa, entre tantos outros – sendo, conseqüentemente, exigido um ato jurídico específico em atendimento aos requisitos previstos na legislação interna de cada Estado.²²

Movendo-se mais adiante, a residência também pode ser identificada como um critério de ligação entre uma pessoa e o Estado. Porém, ao contrário da nacionalidade, não possui o condão de fazer com que aquela se torne um componente do Estado na sua dimensão pessoal ampla porquanto os residentes estrangeiros não são considerados membros políticos de uma jurisdição (TÔRRES, 2001, p. 161).

Neste ponto, importante ressaltar que a residência é um conceito autorreferente e vinculado a um objeto específico e determinado, necessitando assim, do acompanhamento de um eixo semântico próprio para a sua correta compreensão (VITA, 2011, p. 288). De tal modo, a residência fiscal possui regras particulares e não se confunde com as demais espécies do gênero residência, tais como a residência cível, eleitoral ou administrativa.²³

²⁰ No que tange a nacionalidade originária, Celso Duvivier de Albuquerque Mello dispõe: “A nacionalidade originária é aquela que o indivíduo tem em virtude do nascimento. Existem três sistemas legislativos atributivos de nacionalidade originária: *jus soli*, *jus sanguinis* e o sistema misto” Para maiores informações, ver: MELLO, 2000, pp. 922 - 924.

²¹ A nacionalidade adquirida segundo Celso Duvivier de Albuquerque Mello é: “aquela que o indivíduo passa a possuir posteriormente ao seu nascimento ou, ainda, quando para conservar a nacionalidade ele precisa manifestar sua vontade. [...] O indivíduo pode adquirir uma nacionalidade diferente daquela que ele tem pelo nascimento por diversos modos: benefício da lei; casamento; naturalização; *jus laboralis*; nos casos de mudanças territoriais (cessão, anexação) o *jus domicilli*. ” Para maiores informações, ver: MELLO, 2000, pp. 924-930.

²² Para maiores informações relativas ao conceito de nacionalidade de pessoas jurídicas e as diferentes posições doutrinárias relativas ao tema, ver: TÔRRES, 2001. pp.157-162. Ainda, ver: VITA, 2011, p. 291 e ss.

²³ Em relação ao regime de residência fiscal e o conceito civilístico, Heleno Taveira Tôrres ensina: “O conceito de residência utilizado no sistema tributário é diferente daquele presente no Código Civil em praticamente todos os países.” TÔRRES, 2001. p.127. Mais ainda, em relação à diferenciação da noção



Especificamente, a designação como residente será dada pela legislação interna de cada Estado e via de regra, a residência resulta da combinação de três elementos, sendo eles: (i) permanência física em um determinado território (*corpus*); (ii) intenção de se tornar residente de um determinado país (*animus*); e (iii) duração necessária para que a estadia se converta em residência (XAVIER, 2005, p. 297).

Em termos gerais e globais, a residência fiscal das pessoas físicas é atribuída após um período de permanência de mais de 183 dias no período de um ano em um determinado Estado. Paralelamente, a atribuição de residência fiscal para pessoas jurídicas irá depender desde a identificação do local do desenvolvimento de suas atividades específicas ou até se a empresa possui pessoas agindo em seu nome naquela jurisdição (VITA, 2011, p. 290).

Dessa forma, a depender de sua situação de permanência, o residente estrangeiro será considerado tão residente quanto o nacional em um Estado. Mais ainda, através da presente pesquisa, constatou-se que, quando um Estado adota o critério de residência para fins tributários, a nacionalidade possui pouco (ou nenhum) valor para a delimitação das consequências impositivas sobre os sujeitos submetidos àquela jurisdição (TÔRRES, 2001, p. 128).

Portanto, sob o ponto de vista pragmático, a residência fiscal manifesta o vínculo existente entre um contribuinte e o âmbito de vigência das leis de um Estado (TÔRRES, 2001, p. 128).

de residência para efeitos fiscais e administrativos, Alberto Xavier abaliza: “Nota-se que nos referimos exclusivamente à noção de residência para efeitos fiscais que, em si mesma, é independente da noção de residência para fins administrativos genéricos e cuja aquisição, conservação e perda obedece a regulamentação autônoma, constante da legislação de estrangeiros. Assim, uma pessoa pode ser considerada fiscalmente residente no exterior, em virtude dos critérios de Convenção contra dupla tributação, sem que isso importe a extinção do status de residente no Brasil, notadamente do visto de residência permanente, podendo por exemplo exercer as funções (como as de administrador de sociedade comercial) que exijam tal requisito.” XAVIER, 2005, p.291.



4 NACIONALIDADE E RESIDÊNCIA: UM (DES)ENCONTRO ENTRE TRIBUTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO?

Os sistemas tributários nacionais – via de regra – foram projetados em um período no qual os critérios de nacionalidade, residência e origem dos rendimentos eram coincidentes e provenientes de um mesmo (e único) Estado (MASON, 2015, p. 8). Todavia, em face das concepções há muito predominantes, a nacionalidade tornou-se insignificante do ponto de vista da tributação.²⁴

Interessantemente, através desta pesquisa, restou evidenciado que apenas os Estados Unidos da América (EUA)²⁵ aproveita a nacionalidade para tributação com base na renda mundial (*worldwide*), independentemente do local da residência do cidadão americano.²⁶

Assim, em termos gerais e globais, os residentes estão sujeitos à tributação com base na sua renda mundial, independentemente da sua nacionalidade, no Estado de residência e os não-residentes – ainda que cidadãos nacionais – não estão sujeitos à tributação nesta jurisdição. Em outras palavras, os nacionais não-residentes somente serão tributados pelo seu Estado de origem caso obtenham rendimentos provenientes naquele território.

Mais ainda, através da presente pesquisa, constatou-se que a tributação indireta sobre o consumo não possui qualquer relação com a nacionalidade dos fornecedores ou consumidores envolvidos na operação, sendo os tributos indiretos tradicionalmente arrecadados pelos Estados com base no local de consumo dos bens e serviços (SCHÖN, 2018, p.42).

²⁴ No que tange as tentativas de tributação com base na nacionalidade, Alberto Xavier abaliza: “As tentativas de fundamentação do poder de tributar baseadas na ideia de nacionalidade, ou seja, numa concepção personalista da soberania (*personalhoheit*) não conseguiram impor-se na doutrina [...]. Para maiores informações, ver: XAVIER, 2005, pp. 273 e ss.

²⁵ Para os fins desta pesquisa não foram considerados Eritreia e Hungria. O primeiro porque sequer pode ser considerado um Estado Democrático de Direito e o segundo porque estabelece uma situação especial para residentes e nacionais. Para maiores informações, ver: ERNST & YOUNG, 2019. Ainda, ver: SCHÖN, 2018-13, pp. 1-63..

²⁶ Em relação a nacionalidade americana como forma de atração de residência fiscal, Jonathan Barros Vita ensina: “Esta nacionalidade pode funcionar como critério de atração de rendimentos transacionais, como no caso da legislação americana, que se utiliza da nacionalidade americana como forma de aferição da residência fiscal que não pode ser renunciada a não ser com a perda da cidadania.” VITA, 2011, p. 290.



Fato é que, a globalização e o aumento da migração contribuíram para que um número considerável pessoas residam fora do seu Estado de nacionalidade. Como resultado, além do aspecto normativo, a tributação tornou-se desassociada da nacionalidade também no aspecto social e econômico (SCHÖN, 2018, p.42).

Particularmente, embora de acordo com os costumes internacionais, a nacionalidade, residência e domicílio sejam reconhecidos como critérios para alocação de direitos tributários para os Estados envolvidos em operações transacionais; fato é que a nacionalidade não é uma condição para aplicação dos tratados em matéria tributária e para aproveitamento de seus benefícios.

Neste ponto, faz-se necessário aludir que os tratados em matéria tributária são endereçados apenas aos residentes de um ou de ambos dos Estados Contratantes nos termos dos principais Modelos de Convenção, não aos nacionais.²⁷

Contextualmente, no âmbito dos tratados em matéria tributária, são reconhecidas apenas duas abordagens para fins de alocação dos direitos de tributação: (i) tributação de residência, alocando os direitos tributários ao Estado de residência e (ii) tributação da fonte, alocando os direitos tributários ao Estado Contratante da origem dos rendimentos, independentemente da residência do contribuinte. Não sendo relevante, portanto, a jurisdição da nacionalidade dos contribuintes que realizam operações transacionais dentro deste contexto.

Nomeadamente, a nacionalidade somente será relevante para aplicação do princípio da não-discriminação²⁸ – limite objetivo que impede o tratamento diferenciado entre nacionais e estrangeiros que se encontrem na mesma situação para garantir a liberdade de concorrência entre mercados abertos.

²⁷ Nesse sentido, ver: Por pura conveniência, transcreve-se na sequência a redação contida no Modelo OCDE: Article 1. 1. This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States. OECD, 2017, p. 28.

²⁸ O princípio da não-discriminação encontra-se materilizado tanto nas Constituições de diversos Estados como nos principais Modelos de Convenções. Nesse sentido, Heleno Taveira Tôres dispõe que: “O art. 24 estabelece o princípio da não-discriminação, segundo o qual, os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a quaisquer tributações ou obrigações, relativas a estes, diversas ou mais onerosas daquelas que estejam ou possam vir a estar em vigor para os nacionais deste outro Estado, quando se encontrarem nas mesmas circunstâncias.” TÔRES, 2001, pp. 542-543.



Movendo-se mais adiante e especificamente, os cidadãos nacionais residindo no exterior – via de regra – estão livres de tributos no Estado de origem e conservam os seus direitos político junto ao mesmo, normalmente elegendo seu presidente (como no caso brasileiro) e, como no caso italiano, inclusive deputados e senadores representantes daqueles cidadãos residentes em uma determinada região estrangeira.

Além disso, os residentes estrangeiros em um determinado Estado estão sujeitos à responsabilidade tributária total, porém, não participam do processo político e das decisões democráticas na jurisdição de sua residência.

Mais ainda, sabe-se que os direitos políticos não estão relacionados ao poder financeiro de seus titulares (e nem assim deveria ser) e, portanto, deve-se considerar também os casos dos residentes nacionais que: participam do processo político, utilizam-se dos bens e serviços públicos fornecidos pelo Estado e não estão sujeitos à tributação (SCHÖN, 2018, p.44).

Obviamente, em sua concepção contemporânea, o processo político democrático não endereça apenas questões relativas à tributação e à distribuição e alocação das receitas tributárias eis que envolve diversos aspecto da vida social. De tal modo, os cidadãos nacionais residentes no exterior – ao possuírem à prerrogativa de retorno – são partes interessadas no futuro do seu Estado de origem (enquanto comunidade) e, portanto, conservam os seus direitos políticos, especificamente o direito de voto (SCHÖN, 2018, p.44).

Todavia, os residentes estrangeiros também são partes interessadas e serão afetados diretamente pelas decisões no seu Estado de residência, suportando as consequências em tempo presente e até futuro – todavia, não participam do processo político. Consequentemente, reproduz-se, assim, um regime democrático pautado pela maioria política ocasional em prejuízo de um pluralismo político continuado.

Portanto, a tributação enquanto inserida em um regime democrático não age em benefício individual (ou assim deveria ser) mas sim, como um instrumento para o financiamento de bens e serviços públicos e para implementação de medidas redistributivas do Estado. Todavia, sob o ponto de vista pragmático, verifica-se que as assimetrias geradas através da tributação são observadas com demasiada frequência



eis que os contribuintes são endereçados distintamente e não usufruem dos bens e serviços públicos com a mesma frequência.

Conclusivamente, a relação entre tributação e representação somente é adequada para o discurso político, o qual não legitima os resultados produzidos na realidade de uma economia globalizada porquanto não há equivalência entre nacionais, residentes e beneficiários dos bens e serviços públicos quando analisada sob a ótica individual do contribuinte (SCHÖN, 2018, p.41).

5 TRIBUTAÇÃO SEM REPRESENTAÇÃO E AS JUSTIFICATIVAS PARA TRIBUTAR RESIDENTES ESTRANGEIROS

Em decorrência do exercício da soberania tributária, o Estado desempenha sua influência sobre pessoas e bens localizados em seu território através da exigência impositiva de tributos, sem o prévio consentimento daqueles que com ele possuem uma conexão mínima – pessoal ou objetiva (TÔRRES, 2003, p. 81).

Como resultado, os residentes estrangeiros em um determinado Estado não podem recusar-se ao cumprimento das consequências impositivas que estão de acordo com os valores e fins constitucionais, sendo, portanto, tributados com base na sua renda mundial.

Assim, em uma análise comparativa, os residentes estrangeiros serão tributados de uma forma mais árdua e muitas vezes mais onerosa do que os estrangeiros não-residentes que atuam na mesma jurisdição, pois estes serão tributados apenas com base nos rendimentos provenientes naquele Estado (LANG, 2013, pp. 27-31).

Com efeito, não se pode negar que os residentes estrangeiros são beneficiados – direta ou indiretamente – pela infraestrutura física, jurídica e econômica fornecida pelo Estado, além de competirem com os residentes nacionais na economia local. Desse modo, sob a ótica da lealdade econômica e da aplicação do princípio do benefício, definido como uma contraprestação pelo uso de bens e serviços públicos



fornecidos pelo Estado, é a justificativa para tributação com base na renda mundial de residentes estrangeiros,²⁹

Assim, os utilizadores de bens e serviços públicos devem contribuir para os gastos públicos decorrentes desta infraestrutura, portanto, ao Estado de residência, para quem será atribuído o direito de tributar os residentes estrangeiros. Em outras palavras, a fim de evitar o impacto negativo nas finanças públicas de uma determinada jurisdição, faz-se necessário conferir o chamado *fair share* das receitas tributárias das atividades que foram práticas em seu território e que se utilizaram de serviços públicos para serem realizadas.³⁰

Prosseguindo, a tributação de residentes estrangeiros também deve ser analisada sob a ótica da solidariedade³¹, o que se torna ainda mais relevante para os Estados que adotam os preceitos da justiça distributiva. Neste diapasão, a compressão contemporânea da solidariedade no campo da tributação conflui, de uma lado, ao entendimento da permanente inclusão de todos os membros de uma comunidade (internacional e local) com vistas a contribuir financeiramente para as contas do Estado para fazer frente às despesas públicas e para o cumprimento dos fins de interesse social; e de outro, a exigência de condutas segundo os valores e fins constitucionais do Estado.

Obviamente, o pertencimento de um estrangeiro à comunidade do seu Estado de residência poderia ser discutido, especialmente, em razão do amplo escopo de significação da residência fiscal – a qual diferencia-se de Estado para Estado – e das

²⁹ Nesse sentido, ver: SANTOS; ROCHA, 2017, pp 29-46.

³⁰ Para mais informações sobre o impacto negativo que a tributação pode acarretar às finanças públicas de um Estado, ver: RIBEIRO, 2013, pp. 223-250.

³¹ A dimensão de solidariedade consta na Declaração Universal dos Direitos do Homem: Artigo XXII. Todo ser humano, como membro da sociedade, tem direito à segurança social, à realização pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento da sua personalidade. Artigo XXIX. 1. Todo ser humano tem deveres para com a comunidade, na qual o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível. 2. No exercício de seus direitos e liberdades, todo ser humano estará sujeito apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades de outrem e de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática. ONU, 1948.



enormes variações de vínculos entre estrangeiros e uma comunidade local, talvez sequer atingindo um padrão de integração social necessário.³²

Movendo-se mais adiante, via de regra, os residentes de um Estado estão sujeitos a mesma carga tributária, fornecendo o apoio financeiro necessário para o sustento deste (SCHÖN, 2018, pp. 53-54). Todavia, apenas os residentes nacionais participam do direcionamento das políticas tributárias (e fiscais/orçamentárias) do Estado.

Neste ponto, importante observar que, aparentemente, a não participação no processo político (e conseqüentemente na produção normativa) não é exigência para a reivindicação da igualdade³³ - sendo postulado de equiparação de situações equivalentes com vistas a assegurar a todos o gozo dos direitos sociais sem restrições.

Prosseguindo, certamente, as decisões desempenhadas pelos residentes nacionais através da participação no processo político afetam os residentes estrangeiros que estão sujeitos à tributação em um Estado. Elucidando, os residentes estrangeiros não são membros políticos plenos da sociedade local, todavia, sob a ótica da tributação, estão obrigados aos mesmos sacrifícios dirigidos aos residentes nacionais (SCHÖN, 2018, pp. 53-54).

Portanto, a conformidade entre tributação e representação encontra limites na tributação de residentes estrangeiros em decorrência da não participação destes no processo político de um Estado – reduzindo-se assim, o sentido da democracia à simples seleção de representantes via votação e eliminando níveis de participação mais elevados com patamares deliberativos e inclusivos.³⁴

³² Nesse sentido, Wolfgang Schön observa: “As Ruth Mason has shown, the notion of taxable fiscal presence in a jurisdiction on the basis of residence covers as diverse cases as students studying abroad, corporate employees being assigned to a foreign subsidiary, permanent resettlers and “accidental” foreign citizens (who have acquired citizenship in their country of birth on the basis of *ius soli* but have never lived there and may not even know about their citizenship status). It is clear that the strength of the link between these groups and the local communities they live in varies hugely.” SCHÖN, 2018-13, p. 48.

³³ O princípio da igualdade está garantido na Declaração Universal dos Direitos do Homem: Artigo I. Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade. ONU, 1948.

³⁴ Para um estudo mais aprofundado em relação aos patamares deliberativos e inclusivos da democracia, ver: MONTEIRO; MOURA; LACERDA, 2015, p. 156-191.



6 CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E AS DISTORÇÕES DEMOCRÁTICAS

Em uma era de fronteiras abertas e com uma economia globalizada, a relação entre tributação e democracia sofreu duras transformações, especialmente quando analisada sob a ótica da concorrência tributária internacional.

Nesse sentido, nas últimas décadas, os modelos de negócios sofreram profundas modificações e tanto as pessoas como os fatores de produção se tornaram mais móveis à medida que o foco passou da manufatura substancial para serviços e intangíveis (AVI-YONAH; S./XY, 2016, p. 4).

O cálculo desses fatores possibilitou que em razão das pressões políticas praticadas pelos contribuintes móveis, os Estados reformulassem os seus sistemas tributários com a instituição de incentivos fiscais a fim de reduzir a carga tributária em benefício destes contribuintes e para atrair investimentos estrangeiros (SCHÖN, 2018, p. 54). Em outros termos, os Estados não tributam ativamente a renda atual por temer que os contribuintes móveis estabeleçam sua residência em outra jurisdição eis que o *status* de residente é facilmente alterado (AVI-YONAH; S./XY, 2016, p. 4).

Ocorre que, isto é particularmente verdadeiro para (poucos) indivíduos de alta qualificação/habilidade (educacional ou profissional) ou patrimônio líquido substancial (*high net worth individuals*), bem como para o capital financeiro e intangíveis. Conversamente, todo o aqui exposto não se aplica para muitos – e de forma não exaustiva – para a mão de obra com baixa qualificação, certos tipos de investimento (particularmente aqueles não recuperáveis) e a porção de terra porquanto são imóveis em razão da sua sorte e assim permanecerão (SCHÖN, 2018, p. 54).

Fato é que, sob o ponto de vista prático, o *status* de residente desempenha um papel fundamental nas práticas de evasão e elusão fiscal³⁵ em âmbito internacional, haja vista que, o local de residência pode ser escolhido e/ou transferido com o objetivo de se beneficiar de um tratado em matéria tributária sem necessariamente afetar à atividade geradora de rendimentos.

³⁵ Para as definições de evasão e elusão fiscal, ver: TÔRRES, 2000.



Todavia, conforme amplamente exposto neste trabalho, os residentes estrangeiros não são membros políticos plenos de um Estado e, portanto, a ideia de bem-estar social poderia não ser cultivada dentro do contexto aqui apresentado. Mais ainda, os residentes enquanto contribuintes móveis influenciarão – direta ou indiretamente, mas abertamente – o tamanho e composição do setor público, a eficiência dos gastos públicos e a escala de redistribuição de renda de um Estado (SCHÖN, 2018, pp. 55-57).

Nessa esteira, a concorrência tributária internacional sob a forma de práticas tributárias prejudiciais possui o condão de: (i) distorcer os padrões comerciais e de investimento; (ii) corroer as bases tributárias nacionais; (iii) transferir parte da carga tributária para bases tributárias menos móveis; (iv) limitar as receitas tributárias; e (v) impactar os recursos financeiros.

Particularmente, as críticas relativas à concorrência tributária internacional através de incentivos fiscais são divididas em duas categorias principais. Primeiramente, as preocupações básicas sobre a transferência de recursos dos Estados para as pessoas residentes por meio de tais incentivos e secundariamente, os esforços para documentar as ineficiências que tais transferências podem criar, especialmente, quando estas não geram qualquer tipo de retorno ao Estado (por exemplo, criação de empregos) ou, caso contrário, quando o valor do retorno é insignificante em relação as despesas tributárias decorrentes destes incentivos.

Neste diapasão, os Estados conferem tratamento benéfico aos contribuintes móveis (especialmente os estrangeiros) em prejuízo de seus residentes nacionais e/ou investimentos domésticos, resultando em uma assimetria que fere a democracia (majoritária) e a garantia dos direitos e liberdades fundamentais (SCHÖN, 2018, pp. 55-57).

Por derradeiro, ao participarem e promoverem mercados abertos, os Estados acabaram por suportar uma perda no controle de suas políticas tributárias eis que os contribuintes móveis passaram a influenciar diretamente no processo político, ultrapassando o poder do voto (relação maioria e minoria) que deveria conduzir a tomada de decisões democráticas no âmbito da tributação (SCHÖN, 2018, pp. 55-



57), desvirtuando o ideal democrático em direção à uma democracia de pressão ou ainda, à uma plutocracia.³⁶

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A democracia é um dos elementos constitutivos de um Estado Contemporâneo, o qual, sem fontes financeiras derivadas dos tributos se torna inábil/incapaz de exercer a sua soberania.

Sendo o tributo um acoplamento estrutural tríplice entre direito, economia e política, este sofre tratamentos distintos em cada um dos subsistemas sociais mencionados, sendo sua programação modulada, especialmente no sistema político, pela democracia.

O direito tributário não se utiliza do conceito de cidadania em sentido estrito, mas tão somente dos conceitos de residência e nacionalidade, ainda que este segundo seja de maneira marginal.

A nacionalidade é (exceto no caso dos EUA) irrelevante para a determinação da residência fiscal, sendo esse conceito vinculado ao exercício de atividades ou aos critérios regulares de conexão com um Estado, sendo diferente para as pessoas físicas e jurídicas.

A tributação enquanto inserida em um regime democrático não deveria agir em benefício individual mas como um instrumento para o financiamento de bens e serviços públicos e para implementação de medidas redistributivas do Estado.

Entretanto, as assimetrias geradas através da tributação são observadas com demasiada frequência eis que os contribuintes são endereçados distintamente e não usufruem dos bens e serviços públicos com a mesma frequência e quantidade.

Existe uma desconexão entre o conceito de residência fiscal e representação (democrática), vez que há tributação, em certos casos, sem a possibilidade de votar e ser votado e decidir os destinos dos tributos.

³⁶ Para um estudo mais aprofundado sobre a influência exercida por determinados grupos no processo político, ver: BLACHA, 2015.



Em termos gerais, os residentes de um Estado que estão na mesma situação são sujeitos a mesma carga tributária, entretanto, apenas os residentes nacionais (cidadãos) participam do direcionamento das políticas tributárias do Estado – muitas vezes (re)produzindo um regime democrático pautado pela maioria política ocasional em prejuízo de um pluralismo político continuado.

Os cidadãos nacionais residentes no exterior, ainda que não contribuintes, ao possuírem à prerrogativa de retorno, são considerados partes interessadas e conservam os direitos políticos (especificamente o direito de voto) no seu Estado de origem,

A tributação de residentes estrangeiros encontra justificativa na noção de soberania, lealdade econômica e na aplicação do princípio do benefício, pois tem-se uma contraprestação pelo uso de bens e serviços públicos fornecidos pelo Estado.

Os residentes estrangeiros são partes interessadas das decisões tomadas em seu Estado de residência, suportando as consequências em tempo presente e até futuro.

Todavia, a não participação de residentes estrangeiros no processo político de um Estado reduz a democracia à seleção de representantes via votação ao eliminar níveis de participação mais elevados com patamares deliberativos e inclusivos.

Ao participarem e promoverem mercados abertos, os Estados suportaram uma perda no controle de suas políticas tributárias em favor da influência exercidas pelos contribuintes móveis (especialmente estrangeiros) no processo político.

Os Estados ao conferirem tratamento benéfico aos contribuintes móveis em prejuízo de seus residentes nacionais e investimentos domésticos acabam por desvirtuar o ideal democrático caminhando-se para uma democracia de pressão ou ainda, uma plutocracia.

A relação entre tributação e representação somente é adequada para o discurso político, não confirmando os resultados produzidos na realidade de uma economia globalizada porquanto não há equivalência entre cidadãos nacionais, residentes e beneficiários dos bens e serviços públicos quando analisada sob a ótica individual do contribuinte.



REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Tratado de Direito Internacional Público**, 3ª edição, Vol. I, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, Capítulo Segundo, pp. 22-88.

AVI-YONAH, Reuven; S./XY, Haiyan. *Global taxation after the crisis: Why BEPS and MAATM are inadequate responses, and what can be done about it?* **University of Michigan Public Law Research Paper** n. 494, 2016.

BLACHA, Luis Ernesto. **La influencia de las elites para caracterizar a las clases gobernantes**, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

ERNST & YOUNG. **Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2019–20**, November 2019. Disponível em: <https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide-2019-20>. Acesso em: 29 nov. 2019.

FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; SILVA, Jacqueline Dias da. A soberania segundo os clássicos e a crise conceitual na atualidade. **Argumentum (UNIMAR)**, v. 3, p. 101-124, 2013. Disponível em: <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/640>>. Acesso em: 29 nov. 2019.

GARCIA, Maria. Ecos da Constituição de 1988: O *Writs* Constitucionais e o Direito de Petição in LUCCA Newton De; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (coords), **Direito Constitucional Contemporâneo**. Homenagem ao Professor Michael Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 469-476.

LANG, Michael. **Introduction of the Law of the Double Taxation Convention**, 2nd edition, Vienna: Linde, 2013.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

MASON, Ruth. Citizenship Taxation, **Colloquium on Tax Policy and Public Finance**, New York University School of Law, 2015. Disponível em: <http://uniset.ca/fatca/ruth_mason.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

MCNAUGHTON. Charles William. **Hierarquia e Sistema Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.



MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**, 12ª edição, 1º volume, Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MONTEIRO, Lorena Madruga; MOURA, Joana Tereza Vaz de; LACERDA, Alan Daniel Freire. Teorias da democracia e a práxis política e social brasileira: limites e possibilidades. **Sociologias**, Porto Alegre, v.17, n.38, pp.156-191, 2015. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222015000100156&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 29 nov. 2019.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Malheiros, 2019.

ONU. **Declaração Universal dos Direitos do Homem**, 1948. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2019

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frentes às crises econômicas e as repercussões no Desenvolvimento Econômico in FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.), **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**, Vol. II, Portugal: Almedina, 2013, pp. 223-250.

SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André. *Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times* in ROCHA, Sergio André; CHRISTIAN, Allison (ed.), **Tax Sovereignty in the BEPS Era**, Alphen ann Den Rijn: Kluwer Law International, 2017, pp 29-46.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHÖN, Wolfgang, *Taxation and Democracy*. **Tax Law Review**, Vol. 72, *Forthcoming*, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2018-13, pp. 1-63. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3267279>>. Acesso em: 29 nov. 2019.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Thomsom Reuters Revista dos Tribunais, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. Autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: RT, 2000.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001.



TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento *in* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003, pp. 71-108.

VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade *in* GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), **Tributação: Democracia e Liberdade**, São Paulo: Noeses, 2014, pp. 659-678.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

