

A Estreita Relação entre Tributação e Responsabilidade Social Corporativa das Empresas Multinacionais

The Strong Relationship between Taxation and Corporate Social Responsibility of Multinational Enterprises

Anna Karla da Silva Brisola

Advogada Tributarista no escritório Marcos Inácio Advogados. Mestranda em Direito Econômico pela UFPB. Graduada em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ. *E-mail*: anna.k.brisola@gmail.com.

Hertha Urquiza Baracho

Doutora em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-doutorado na Università degli Studi di Firenze, UNIFI, na área de Ciências Sociais Aplicadas. Professora Associada III da Universidade Federal da Paraíba (aposentada), foi Chefe do Departamento de Direito Público (UFPB). Professora Colaboradora da UFPB, atuando principalmente nos seguintes temas: Constituição, Desenvolvimento, Propriedade e Meio Ambiente. *E-mail*: herthaurquiza@gmail.com.

Recebido em: 16-5-2021

Aprovado em: 7-7-2021

Resumo

O planejamento tributário agressivo é uma atividade comum entre as empresas multinacionais. Em vista disso, esse artigo tem por objeto de pesquisa a tributação das corporações, desse modo, para se avançar nas discussões foi preciso verificar a existência de um vínculo entre as sociedades empresárias transnacionais e o Estado. As práticas nocivas, de diminuir ou não pagar tributos afetam a concretização dos direitos fundamentais, assim, torna-se essencial analisar a existência de um dever fundamental de contribuir e justificar a solidariedade como seu fundamento. Desta forma, é preciso demonstrar a ideia constitucional por trás da reponsabilidade social corporativa para adoção de boas práticas no meio empresarial. Utilizou-se da adequação social tributária como instrumento de compreensão do planejamento tributário, para coibir a evasão fiscal. Com o intuito de executar esse estudo foi primordial servir-se da pesquisa bibliográfica, ou seja, doutrinas, jurisprudências, legislações e artigos para descobrir medidas de enfrentamento de tais condutas, adotando o método de abordagem, especificadamente a forma indutivo-dedutiva. Conclui-se que a adequação social tributária é um novo cânone interpretativo para a realidade vigente, além de que o dever fundamental de pagar imposto é subterfúgio constitucional, em razão de concretizar princípios tributários como solidariedade e capacidade.

Palavras-chave: responsabilidade social corporativa, empresas multinacionais, princípio da solidariedade, direito econômico, planejamento tributário.

Abstract

Aggressive tax planning is commonly used amongst multinational companies. Given that, this paper has as research subject the corporations taxation and, in order to advance in the discussions, it was necessary to verify the existence of a nexus between transnational corporations and the State. Negative practices, such as the absence of tax payment, or even its diminished pay, affects the concretization of fundamental rights and it becomes essential to analyze the existence of a fundamental duty to contribute having the solidarity as its justification. Thus, it is necessary to expose the constitutional idea of corporate social responsibility as a path to embrace good practices in the business industry. Social tax adequacy was used as instrument to comprehend tax planning and, therefore, prevent tax evasion. Bibliographical research, such as doctrines, jurisprudence, legislation and articles were essential to discover measures to cohabit such actions, using approach method, specifically the inductive-deductive form. It is concluded that the social tax adjustment is a new interpretive canon for the current reality, besides that the fundamental duty to pay tax is constitutional subterfuge, due to the realization of tax principles such as solidarity and capacity.

Keywords: corporate social responsibility, multinational companies, principle of solidarity, economic law, tax planning.

1. Introdução

A partir dos anos 70, a globalização possibilitou o crescimento das empresas, gerando grandes alterações na economia, entre elas a criação de um mercado global que interfere diretamente na soberania dos Estados e na vida social da população. Conforme Marcílio Franca¹, esse fenômeno se deve “à própria diversidade de fatores produtivos, bem como às demandas sociais de consumo, peculiares a cada país, impulsionavam os Estados à prática de uma economia aberta”.

Outro fator contributivo para essa expansão foi o surgimento de novas tecnologias, que levou à formação de uma economia digital, na qual os países não conseguem acompanhar as transações do mundo virtual e perdem constantemente receitas tributárias.

Por tais razões, foi surgindo a necessidade por parte dos Estados de se tributar além de seu território, principalmente em razão da difusão das chamadas sociedades transnacionais. Por outro lado, estas passaram a tentar diminuir a carga tributária realizando planejamentos tributários agressivos. Fazendo desaporar o seguinte questionamento: considerando que as empresas multinacionais

¹ FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. *Revista de Informação Legislativa* vol. 35, n. 137. Brasília, jan./mar. 1998, p. 83-90, p. 83.

não possuem vínculo político com o país, mas meramente econômico, existe, para elas, um dever fundamental de pagar impostos?

Com base nessa problemática, o objetivo do presente estudo é: verificar a existência de um vínculo entre as sociedades transnacionais e o Estado. Tendo em vista que o planejamento tributário agressivo atinge diretamente a concretização dos direitos fundamentais, logo se torna essencial analisar a existência de um dever fundamental de contribuir como garantia de um equilíbrio normativo-constitucional, pautado na solidariedade.

Assim sendo, é preciso demonstrar a ideia constitucional atrás da reponsabilidade social corporativa para adoção de boas práticas no meio empresarial. Por fim, utilizou-se a adequação social tributária como objeto de compreensão do planejamento tributário, para coibir a evasão fiscal.

Este artigo justifica-se em razão do aumento considerável de empresas multinacionais que praticam o planejamento tributário agressivo para evitar o pagamento de tributos ou diminuir a carga tributária, contribuindo ainda mais para a decadência da soberania do Estado e uma concorrência desleal. O relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)² aponta que uma das causas desse acontecimento é que as normas tributárias internacionais não estão conseguindo acompanhar as novas relações comerciais em razão do avanço tecnológico. Logo, é preciso concentrar esforços para buscar soluções aos novos problemas econômicos e jurídicos que distorcem o mercado e trazem uma série de consequências sociais e estatais.

A responsabilidade social corporativa se pondera em razão da necessidade de as multinacionais promoverem desenvolvimento nacional e social da comunidade de que participam; solidificarem um meio ambiente equilibrado através de políticas e promoções de condutas sustentáveis e respeitarem as diretrizes ético-negociais. Quando inseridas na gestão das sociedades, propiciará a execução não somente das suas finalidades, mas o desenvolvimento de um ambiente social, trabalhista, ambiental e ético mais equilibrando. A associação do *compliance* a uma conduta responsável ajuda a evitar diversas dívidas tributárias, trabalhistas e consumeristas.

A solução a ser proposta não é imediatista, sendo necessários esforços conjuntos dos países e das empresas envolvidas, para que possam ocorrer, ao mesmo tempo, lucro e desenvolvimento nacional. Para a elaboração deste artigo foi utilizado em relação à natureza da vertente metodológica o uso da abordagem metodológica, em especial do método positivista lógico.

2. Vinculação das empresas multinacionais com o Estado

O Código Civil brasileiro de 2002, no seu art. 966, conceitua “empresa” como sendo a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de

² OECD. Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>. Acesso em: 25 jul. 2018.

bens ou serviços, exercida com profissionalidade, por um empresário individual ou uma sociedade. Não abrangendo os que exercem atividade intelectual, artística ou literária, salvo se constituir elemento de empresa, sendo esse conceito o adotado pela doutrina nacional.

Contudo, as empresas transnacionais, diferentemente das sociedades nacionais, se desdobram em vários países, sedimentando suas atividades de acordo com as qualificações mínimas e critérios definidos conforme a atividade desenvolvida³. Baptista⁴ assegura que a capacidade das empresas multinacionais de alocar recursos em escala mundial gera conflitos entre empresa-governo e confere às transnacionais o que ele chama de “importância singular na sua ubiquidade”.

Diante disso, três teorias buscam explicar as consequências que as empresas internacionais causam ao Estado: a da deterioração, a da expansão territorial do Estado e a do papel ativo do Estado sobre as transnacionais.

A teoria da deterioração, que tem como precursor o economista Robin Murray, expõe que a capacidade que essas empresas têm de manipular os tributos nacionais e promover a expansão fiscal é muito grande, devido à sua estrutura ser globalizada. O Estado como não consegue acompanhar a expansão dessas multinacionais, acaba por enfraquecer-se⁵.

A segunda teoria, a da expansão territorial do Estado, afirma que diante do quadro de fraqueza do país, este se expandiria em atuação conjunta com os organismos internacionais, em busca de promover a fiscalização e a repressão dos abusos cometidos pelas transnacionais⁶.

A terceira teoria, do papel ativo do Estado sobre as transnacionais, sustenta que o governo foi o grande financiador do crescimento dessas empresas, através de políticas fiscais e econômicas, prevendo a dedução dos impostos pagos no exterior entre outras práticas que fomentem a sua entrada⁷.

No âmbito tributário, dois dos principais problemas enfrentados pelos Estados para a tributação dessas corporações multinacionais são a erosão das bases tributáveis e as movimentações de lucros⁸. A erosão das bases tributáveis e as movimentações de lucros são chamadas em inglês de “Base Erosion and Profit Shift

³ UNTIDE NATIONS. Multinational corporations in World development. New York, 1973. Disponível em: <http://www.bollettinoadapt.it/old/files/document/18069MNC.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2017, p. 4.

⁴ BAPTISTA, Luiz Olavo. Empresa multinacional e integração econômica. *Doutrinas essenciais de direito internacional* vol. 2, 2012, p. 1013-1034, p. 1013.

⁵ FAUCHER, Philippe; NIOSI, Jorge. O Estado e as empresas multinacionais. Solange Ramos Esteves (traduções). *Revista de Economia Política* vol. 6, n. 2, abril/julho 1986, p. 35-55, p. 37-39.

⁶ FAUCHER, Philippe; NIOSI, Jorge. O Estado e as empresas multinacionais. Solange Ramos Esteves (traduções). *Revista de Economia Política* vol. 6, n.2, abril/julho 1986, p. 35-55, p. 37-39.

⁷ FAUCHER, Philippe; NIOSI, Jorge. O Estado e as empresas multinacionais. Solange Ramos Esteves (traduções). *Revista de Economia Política* vol. 6, n. 2, abril/julho 1986, p. 35-55, p. 37-39.

⁸ OECD. Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>. Acesso em: 25 jul. 2018.

ting” (BEPS). Essas práticas utilizam-se das divergências e lacunas entre os ordenamentos jurídicos para desviar seus lucros e investimentos, com intuito de não serem tributados⁹.

Na busca de partilhar as competências tributárias internacionais, evitar a bitributação e diminuir as lacunas e divergências entre os ordenamentos jurídicos os países adotam princípios de conexão, os quais são responsáveis por definir os elementos de conexão¹⁰.

Os princípios de conexão são: territorialidade e universalidade. “A territorialidade, como conceito dogmático, encontra-se ligada aos efeitos da norma tributária, quanto à respectiva vigência no espaço, e também ao próprio conceito de soberania.”¹¹ Dalmo Dallari considera que as empresas transnacionais se submetem à soberania do Estado, permanecendo vinculadas a seu poder¹². O princípio da universalidade, por sua vez, tem por finalidade tributar não pelo território, mas sim pelos caracteres pessoais do indivíduo, ou seja, sua nacionalidade, residência ou domicílio. Estes princípios não se excluem, mas complementam-se. Um dos motivos para aderir à universalidade reside na necessidade de evitar a elusão e a evasão fiscal internacional, bem como aplicar o princípio da isonomia e capacidade contributiva¹³.

Em vista da análise do vínculo existente entre as empresas multinacionais e o Estado, voltar-se-á aos critérios subjetivos de conexão da universalidade: residência (domicílio) e nacionalidade.

A nacionalidade da pessoa jurídica determina-se pela lei do país que houve sua constituição ou o registro do seu estatuto¹⁴. “Esse registro – que é o ato de *constituição* de sua personalidade jurídica – atribui à pessoa jurídica reconhecimento universal¹⁵ [...]”. O art. 11, *caput*¹⁶, da Lei de introdução às normas do Direito brasileiro (LINDB) adota esse critério. Caso as pessoas jurídicas não tenham

⁹ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 26.

¹⁰ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 102.

¹¹ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 71.

¹² DALLARI, Dalmo Abreu. Empresas multinacionais e soberania do Estado. *Revista da Faculdade de Direito do Estado de São Paulo* vol. 76, 1981, p. 109-121, p. 119-120.

¹³ TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 86-89.

¹⁴ MAGALHÃES, José Carlos. Nacionalidade da pessoa jurídica e a empresa multinacional. *Revista Forense* vol. 256. Rio de Janeiro, 1976, p. 183-193, p. 107; 109.

¹⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de direito internacional privado*. 2. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 486.

¹⁶ “Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.”

nacionalidade brasileira, para alcançá-la, devem ter no Brasil a sede de sua administração e obedecer às leis brasileiras¹⁷ (art. 60 do Decreto n. 2.627, de 1940¹⁸). De acordo com Alberto Xavier¹⁹, “em matéria de nacionalidade das pessoas jurídicas, as Convenções optaram pela Teoria da Incorporação”, que se preocupa somente com a lei que regulou a sua constituição.

Helena Tórres entende que utilizar a nacionalidade como critério de conexão da universalidade é “uma concepção personalista de soberania”, tendo em vista que somente o nacional tem um vínculo de pertencimento daquele Estado²⁰. “A vantagem do critério da nacionalidade como elemento de conexão é sua maior amplitude [...]”²¹

Além da nacionalidade, outro elemento de conexão é o da residência e do domicílio das pessoas jurídicas que têm estabelecimento permanente em outra jurisdição²². Esse conceito difere do de domicílio tributário, previsto no Código Tributário Nacional²³. O Código Civil brasileiro no seu art. 75, inciso IV, definiu o conceito de domicílio da pessoa jurídica²⁴, e o Regulamento do imposto de renda (RIR/1999) no seu art. 147, inciso I, também o fez²⁵.

A residência, conforme o Modelo da OCDE, utiliza critérios como: o lugar da sede social, de direção efetiva, do poder de controle, da atividade principal ou do estabelecimento de direção principal²⁶. Desta forma, percebe-se que o Brasil, de acordo o art. 75, inciso IV, do Código Civil, acolheu o critério da residência como sendo aquele lugar da direção efetiva, assim como as convenções sobre dupla tributação também o aplicam.

Logo, os elementos subjetivos de conexão: nacionalidade, residência e domicílio são suficientes para reconhecer a existência de um dever fundamental de

¹⁷ CAVALCANTE, Márcia. Que venham os estrangeiros. Disponível em: <http://mlsadvogados.com.br/equipes-sempre-em-sincronia/>. Acesso em: 06 abr. 2017.

¹⁸ “Art. 60. São nacionais as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e que têm no país a sede de sua administração.”

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015, p. 244.

²⁰ TÓRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 156; 161.

²¹ TÓRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 157.

²² TÓRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 148.

²³ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário internacional*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 281.

²⁴ “Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é: IV – das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.”

²⁵ “Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: I – as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital.”

²⁶ TÓRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 150-155.

pagar impostos, no entanto, não são eficientes, tornando-se necessária a criação de vínculo internacional, que seria concretizado através daquilo que o professor Gomes Canotilho²⁷ chama de constitucionalismo global.

O constitucionalismo global teria normas de eficácia *jus cogenes* e ditames de valores universais, para que fossem vinculativos e com hierarquia superior, não afetando a soberania do ente estatal (em razão de que os preceitos ali contidos seriam reprodução de normas fundamentais de seus textos constitucionais). Um dos exemplos que pode ser citado é a União Europeia, na qual “as pessoas são tidas como destinatárias de um amplo conjunto de direitos e deveres supranacionais”²⁸, propiciando, portanto, uma obrigação de as empresas pertencentes aos países dessa integração econômica colaborarem efetivamente com o desenvolvimento sustentável, consequentemente com a busca da paz e da melhoria de vida mundial.

Porém, para isso é preciso analisar a personalidade jurídica de Direito Internacional das corporações multinacionais. No Brasil, o registro é um ato declaratório para a constituição da atividade empresarial, mas para que as sociedades obtenham personalidade jurídica no Direito Interno, precisam se registrar na Junta Comercial ou no Registro Público de Pessoas Jurídicas, de acordo com os arts. 45, 985 e 1.150 do Código Civil²⁹. No Direito Internacional ainda existem controvérsias, contudo cada vez mais se faz necessária a sua regulamentação, uma vez que interferem diretamente na soberania do Estado, principalmente nos países subdesenvolvidos, onde, muitas vezes, se dá uma dependência econômica por parte do governo³⁰.

Apesar dos problemas vigentes, as empresas multinacionais são de suma importância para o desenvolvimento humano e econômico de um país, pois expandem a economia, o número de empregos e a arrecadação tributária. Seu liame com o Estado vai além de grandes contribuintes, em razão de auxiliarem na administração tributária, colaborando no recolhimento dos tributos devidos por

²⁷ CANOTILHO, José J. G. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1369-1371.

²⁸ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 76.

²⁹ “Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150). Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.”

³⁰ LUZ, Gustavo Leite N.; BRITO, Pedro Jorge M. A questão da personalidade jurídica das empresas transnacionais no direito internacional público. *Diplomatize* vol. 5, n. 3, 2017, p. 186-200, p. 197.

seus empregados, nas transações realizadas com outras sociedades e na liquidação. Por conseguinte, são colaboradoras da atividade fiscal³¹.

3. A ideia constitucional por trás da responsabilidade social corporativa

A reconstrução da Europa após a segunda guerra mundial significou uma alavanca para o aumento das demandas empresariais, devido à expansão tecnológica, científica e à globalização, aliada à quebra do Estado Liberal³². As empresas multinacionais passaram a ir para os países subdesenvolvidos com o objetivo de explorar determinado recurso mineral, petrolífero, utilizar a mão de obra daquele local de forma escrava ou muito barata, só prejudicando ainda mais³³. Elas utilizam uma estratégia para a escolha do país, com base no custo-benefício mais atrativo³⁴. Luz e Brito ainda advertem que: “assim, as indústrias nacionais dos países que sofrem estes tipos de intervenções acabam não desenvolvendo com força e nem tecnologias que promovam uma livre concorrência justa”³⁵.

Com vistas a estudar a interação entre corporações e a coletividade, surgem várias teorias a respeito da responsabilidade social das empresas. São elas: a teoria acionista, das partes interessadas, e a do contrato social.

A teoria acionista, de acordo com Barbieri e Cajazeira³⁶, considera como finalidade da empresa o acúmulo de riquezas, sendo suas responsabilidades apenas legais, não havendo nenhuma obrigação social, política, econômica ou ambiental.

Já a teoria das partes interessadas busca interagir com a sociedade, participando ativamente na promoção do seu bem-estar, assim como na busca por um meio ambiente ecologicamente equilibrado³⁷.

Por fim, para a teoria do contrato social, a vida social é regida por um contrato hipotético, exigindo de todos os seus participantes uma postura equilibrada e benéfica para todos, como alvos centrais da manutenção de seu pacto³⁸.

³¹ SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 98-99.

³² BENACCHIO; Marcelo (coord.); VAILATTI, D. Basilio; DOMINQUINI, E. Doretto (org.). *A sustentabilidade da relação: entre empresas transnacionais e direitos humanos*. Curitiba: Editora CRV, 2016, p. 190.

³³ FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. vol. 5 – Reais, p. 17.

³⁴ JULIUS-CAMPUZIANO, Afonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Traduções: José Luis Bolzam de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 87.

³⁵ LUZ, Gustavo Leite N.; BRITO, Pedro Jorge M. A questão da personalidade jurídica das empresas transnacionais no direito internacional público. *Diplomatize* vol. 5, n. 3, 2017, p. 186-200, p. 195.

³⁶ BARBIERI, J. Carlos; CAJAZEIRA, J. E. Reis. *Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 10.

³⁷ BARBIERI, João Carlos; CAJAZEIRA, Jorge Emanuel R. *Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 53.

³⁸ BARBIERI, João Carlos; CAJAZEIRA, Jorge Emanuel R. *Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 53.

Segundo Carroll, conceitua-se responsabilidade social das empresas como um conjunto que se subdivide em compromissos: econômicos, legais, éticos e filantrópicos³⁹. Em vista disso, percebe-se que a teoria das partes interessadas é a que mais se aproxima com os objetivos e princípios constitucionais vigentes, uma vez que as corporações não devem almejar apenas o lucro, mas cumprir um fim maior, passando a beneficiar a sociedade de forma mais concisa e comprometida com a ética, os princípios constitucionais e as legislações internas e externas.

Na perspectiva constitucional, a responsabilidade social corporativa proporciona a efetivação dos objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, dos princípios constitucionais fundamentais, da ordem econômica, dos direitos individuais e coletivos, das tutelas ambientais e consumeristas, promovendo, portanto, o desenvolvimento nacional.

Para Amartya Sen⁴⁰, é possível “ver o desenvolvimento a partir das liberdades substantivas das pessoas [...]”. Logo, interpretam-se as liberdades substantivas como sinônimos dos direitos fundamentais, se esses não são realizados, o desenvolvimento social, humano, econômico, político do país também não acontece.

A ideia de responsabilidade encontra-se diretamente ligada ao princípio da função social da empresa, que não possui amparo literal exposto. Mas, consoante José Afonso da Silva, exige-se da atividade empresarial que ela esteja vinculada à função social, pois sua atuação, conforme a Constituição, é necessária para a concretização dos princípios da dignidade da pessoa humana e o desenvolvimento nacional⁴¹.

Já Henrique Cavalheiro Ricci⁴² entende que a função social da empresa não possui força de norma jurídica, pois retirando as sanções trabalhistas, ambientais, consumeristas, não reside uma sanção específica pelo descumprimento da função social, logo, constitui apenas um valor, reconhecido pelo sistema jurídico.

Discorda-se do posicionamento de Ricci, uma vez que os princípios são compostos de valores, e se desmembram de acordo com a sua finalidade específica, se é princípio há valor⁴³, e sendo ele constitucional, “[...] adquire força normativa na medida em que logra realizar essa pretensão de eficácia”⁴⁴. Humberto Ávila con-

³⁹ BARBIERI, João Carlos; CAJAZEIRA, Jorge Emanuel R. *Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 53.

⁴⁰ SEN, Amartya. *Desenvolvimento com liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 51.

⁴¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 828-829.

⁴² RICCI, Henrique Cavalheiro. Função social da empresa é valor e não norma jurídica. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-out-25/henrique-ricci-funcao-social-empresa-valor-nao-norma-juridica>. Acesso em: 01 fev. 2017.

⁴³ SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 111.

⁴⁴ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 16.

sidera que “[...] as regras possuem um elemento frontalmente descritivo, ao passo que os princípios apenas estabelecem uma diretriz”⁴⁵.

A Constituição Federal de 1967 foi a primeira a prever expressamente esse princípio, no seu art. 157, inciso III, no capítulo da ordem econômica e social⁴⁶. A função social da empresa almeja garantir a dignidade da pessoa humana e o equilíbrio social, o qual exige que a propriedade irradie toda a sua utilidade social, não servindo apenas ao seu proprietário, mas a todo o bem comum⁴⁷.

A importância da adoção da responsabilidade social corporativa tem avançando cada vez mais, inclusive vem sendo utilizada pela administração pública, para justificar o motivo da contratação das empresas por meio de licitação, conforme se verifica em um dos trechos do relatório do acórdão do TCU (Tribunal de Contas da União):

“Por ser uma empresa conceituada no mercado: A Arcelor Mittal, resultado da fusão da Arcelor com a Mittal Steel, é a maior siderúrgica do mundo, com 320 mil empregados em 61 países e capacidade de produção de 130 milhões de toneladas/ano de aços planos, longos e especiais; o que corresponde a mais de 10% da produção mundial. Adotando elevados padrões de responsabilidade social corporativa, mantém compromisso com a divulgação periódica de indicadores de desenvolvimento sustentável.” (TCU 03689820120, Rel. Valmir Campelo, Data de Julgamento: 22.05.2013 – destaques nossos)

Além do mais, a Lei n. 13.303/2016 (Estatuto das Estatais), em seu Título I, situado no capítulo III, art. 27, estabelece o dever de as empresas públicas e sociedades de economia mista cumprirem a função social de as empresas aderirem condutas sustentáveis e de responsabilidade social corporativa. Desta forma, para sua integração, é necessária à adoção da governança corporativa e do *compliance*.

O *compliance* é derivado do verbo *to comply*, que significa cumprir. Marcella Blok conceitua como sendo “[...] o dever de cumprir e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos à atividade da instituição”. Pauta-se na adoção da ética, dos princípios anexos da boa-fé objetiva (como honestidade e integridade) e principalmente na preocupação da imagem empresarial, que nos dias atuais devido à globalização e à *internet* propiciaram um fácil acesso à informação, logo se exige uma conduta mais transparente.

Apesar de ser um assunto atual, o início dos estudos e a sua aplicação em instituições financeiras e empresariais remontam aos anos 50/60, a chamada “era

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

⁴⁶ Constituição da República Federativa do Brasil de 1967: “Art. 157. A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: III – função social da propriedade.”

⁴⁷ BARACHO, H. Urquiza; CECATO, M. A. Baroni. Da função social da empresa à responsabilidade social: reflexos na comunidade e no meio ambiente. *Direito e desenvolvimento* vol. 7, n. 2. João Pessoa, 2016, p. 114-128, p. 116.

do *compliance*” nos Estados Unidos, sendo muito difundida também nos países europeus. Porém, no Brasil, começa-se a dar-se lhe maior importância nesses últimos tempos, com o advento da Lei da Prevenção à Lavagem de Dinheiro (Lei n. 9.613/1998), principalmente após a publicação da Lei Anticorrupção (Lei n. 12.683/2012)⁴⁸.

As atividades desenvolvidas pelo *compliance* tributário para as sociedades empresariais são apontados pelo Instituto Brasileiro de *Compliance* (IBC)⁴⁹ como: “(re)análise do enquadramento tributário da sociedade e das bases fiscais apuradas, em especial quanto aos tributos lançados por homologação; contabilização de eventos que possam causar reflexos de natureza penal e administrativa fiscal”.

Isto posto, percebe-se que os benefícios da conduta preventiva trazidos pelo *compliance* tributário incluem o compromisso desde a hipótese de incidência até posteriormente ao pagamento do tributo, garantindo uma conduta transparente, moral, construindo uma boa imagem empresarial e beneficiando a pessoa jurídica de diversas formas.

4. O dever de pagar impostos e o equilíbrio-normativo constitucional

Segundo Martínez⁵⁰, o surgimento do dever atrelado ao direito surge a partir da transição para a modernidade, dos pensamentos estoicos para o humanismo, e, posteriormente do jusnaturalismo para o racionalismo. Desta forma, existe um dever jurídico e uma ética do dever. Este último decorre de uma criação interna do ser, já o primeiro de um fato externo⁵¹. O dever de pagar impostos é decorrente de uma obrigação externa estabelecida pelas Constituições.

A Constituição Francesa posterior à de 1848, assim como as Constituições de Weimar (1919), a Espanhola de 1931, já previam o dever fundamental de pagar impostos, que, antes, não era visto como um encargo inerente aos direitos fundamentais⁵².

Todavia, a Constituição Federal de 1988, ao adotar um pensamento social, em busca de minimizar as desigualdades⁵³, criou um complexo de garantias e direitos. No entanto, são necessárias receitas nos cofres públicos para que o gover-

⁴⁸ BLOK, Marcella. *Compliance e governança corporativa*: atualizado de acordo com a Lei Anticorrupção Brasileira (Lei 12.846) e o Decreto-lei 8.421/2015. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017, p. 15; 28; 32; 65.

⁴⁹ CARNEIRO, Claudio. *Compliance* tributário. Disponível em: <http://ibcompliance.com.br/index.php/2016/09/22/compliance-tributario/>. Acesso em: 29 ago. 2017.

⁵⁰ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. *Cuadernos de Filosofía del Derecho* – DOXA vol. 4, 1987, p. 329-341, p. 329.

⁵¹ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. *Cuadernos de Filosofía del Derecho* – DOXA vol. 4, 1987, p. 329-341, p. 330.

⁵² MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. *Cuadernos de Filosofía del Derecho* – DOXA vol. 4, 1987, p. 329-341, p. 332.

⁵³ PIKETTY, Thomas. *O capital*: no século XXI. Tradução por Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 13.

no possa custear as despesas, o que só pode ser conseguido por meio dos tributos ou por meio da atuação do Estado no domínio econômico.

Conforme Rodrigo Lucas⁵⁴, o dever fundamental de contribuir é o responsável pela manutenção da máquina pública. Sendo assim, existe um dever de pagar impostos para todos os membros da comunidade, inclusive para o poder público, seus órgãos e funcionários⁵⁵.

A Declaração dos Direitos dos Homens e do Cidadão de 1789, no seu art. 7º, prevê a primordialidade da contribuição de todos para a manutenção da força pública e o pagamento das despesas da Administração, o que se entende como decorrente da satisfação do interesse da coletividade, não deixando de observar o princípio da capacidade contributiva⁵⁶.

Dessa forma, primeiro vêm os deveres, depois os direitos, e ambos estão situados no mesmo plano constitucional de uma verdadeira cidadania⁵⁷. Porque, através do cumprimento dos deveres, é possível criar oportunidades, concretizando seus direitos correspondentes, equilibrando o sistema normativo constitucional. Por tais razões, José Casalta Nabais conceitua os deveres fundamentais como a face inversa dos direitos decorrentes da reciprocidade da vida em comunidade, que é exigida do homem, para a constituição de sua cidadania. Por conseguinte, os deveres que são essenciais à formação e manutenção do Estado: os deveres políticos; os deveres sociais, econômicos e culturais e os deveres particulares, sempre em consonância com o direito da coletividade⁵⁸.

Com o Estado Liberal veio o esquecimento dos deveres que não mais constavam, de forma explícita, na legislação, compreendendo-se inclusive, como seus destinatários apenas os nacionais, aqueles que poderiam usufruir dos direitos acima listados⁵⁹. Entretanto, com as mudanças de pensamento, passaram a entender que são destinatários tanto os nacionais, como os estrangeiros, apátridas, equiparados, inclusive as pessoas jurídicas nacionais ou internacionais, às organizações, organismos, sejam eles privados ou públicos. Sendo distribuídas responsabilidades de forma diferenciadas principalmente para pessoas coletivas,

⁵⁴ SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e solidariedade tributária: entre participação e responsabilidades. In: SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro (coord.); ABRANTES, Laís Marcelle N. (coord.). *Os pilares do direito: estudos de teoria crítica da cidadania*. João Pessoa: Ideia, 2015, p. 43.

⁵⁵ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. *Cuadernos de Filosofía del Derecho* – DOXA vol. 4, 1987, p. 329-341, p. 332.

⁵⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina S/A, 2009, p. 44.

⁵⁷ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <http://educacaofiscal.gov.br/artigo-a-face-oculta-dos-direitos-fundamentais/>. Acesso em: 03 abr. 2017, p. 2.

⁵⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina S/A, 2009, p. 64; p. 103-104.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina S/A, 2009, p. 64; p. 103-104.

que em razão de sua personalidade, certos deveres não são passíveis de serem exigidos⁶⁰.

Assim, o dever das empresas de pagar impostos resulta do complexo constitucional de direitos fundamentais, como a honra objetiva, a imagem, ao nome empresarial, a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, o direito de propriedade, a proteção dos direitos autorais e ao ambiente ecologicamente equilibrado.

Isto é, para que possa realizar a produção ou circulação de bens e serviços, necessitam, retiram ou são decorrentes de alguma matéria-prima, e para isso precisa-se preservar a flora, a fauna, os ecossistemas, em vista de proteger para as futuras gerações, assim como permitir que todos os usufruam de forma saudável, porque sem eles, tornará inviável a continuação da atividade empresarial. Decorrem disso a essencialidade de se pagar tributos para que o Poder Público cumpra as suas competências, assegurando os direitos discriminados no texto constitucional.

Além desses, são exemplos de direitos fundamentais das empresas multinacionais aqueles decorrentes das limitações constitucionais do poder de tributar, expressadas através dos princípios da anterioridade, da legalidade, da igualdade, entre outros, previstos no art. 150 da Constituição de 1988⁶¹. Isso se dá porque o dever fundamental de contribuir decorre do princípio da igualdade fiscal, uma vez que “a generalidade do dever de pagar impostos significa seu caráter universal (não discriminatório)”⁶².

Da mesma forma, existe uma diferença entre o dever dos cidadãos de pagar tributos e das empresas multinacionais. O primeiro decorre dos direitos políticos de pertencer à comunidade constitucional. Enquanto, conforme Rodrigo Lucas⁶³, “cabe às companhias uma posição de destaque na busca pelo desenvolvimento econômico, no combate ao desemprego e na manutenção da seguridade social”. Entretanto, ressalta-se que não se trata apenas dessas razões, mas também de um dever de contribuir com a própria manutenção do Estado, sendo o conteúdo desse dever, autônomo dos direitos⁶⁴. Contudo, não se pode esquecer que, “[...] o dever de pagar impostos está limitado a um Estado fiscal suportável”, de modo que não afete a neutralidade tributária e a livre concorrência⁶⁵.

⁶⁰ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina S/A, 2009, p. 64; p. 106-111.

⁶¹ TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional da empresa*. São Paulo: Método, 2013, p. 26.

⁶² NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca de sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 268-269.

⁶³ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 85.

⁶⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina S/A, 2009, p. 676.

⁶⁵ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitu-*

5. O significado jurídico da solidariedade na relação entre direito tributário e atividades empresariais

A Constituição de 1988, no seu art. 3º, elenca os objetivos fundamentais da República Federativa, sendo um deles alcançar uma sociedade solidária. A ideia de solidariedade sempre decorreu do pensamento da cidadania. Contudo, com a modernidade o surgimento de novas tecnologias e a quebra das barreiras físicas e virtuais, surge a ideia de uma sociedade universal, pautada em uma solidariedade democrática⁶⁶.

Na perspectiva tributária, também há um “dever ético-político” na arrecadação de tributos. Dessa forma, como se trata de uma obrigação, o momento em que todos praticam o fato gerador da hipótese de incidência é devido à contribuição. Uma vez que a função do tributo não é unicamente arrecadar, mas também promover serviços públicos de maior qualidade, realizar as prestações incumbentes do Estado, como a jurisdição, ou seja, realizar a justiça social e os objetivos da República Federativa do Brasil⁶⁷. Quanto mais se requer do Estado a participação e a promoção de direitos individuais, coletivos, sociais, nacionais e políticos, mais se exige subsídio de todos.

O princípio da solidariedade também está atrelado ao princípio da capacidade contributiva⁶⁸, pois nem todos têm renda suficiente para participar de forma que não interfira na sua subsistência, porém aquele que tem mais condições contribui de modo a substituir aquilo que outro não detém⁶⁹. A capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, é uma ramificação do dever fundamental de pagar impostos⁷⁰. “Destarte, em conformidade com esse princípio, o imposto passa a ser encarado, *prima facie*, como um dever social e não como um preço”⁷¹.

cional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 78.

⁶⁶ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 77.

⁶⁷ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 13; 19; 26.

⁶⁸ Cristiano Carvalho entende que o princípio da capacidade contributiva “não serve, portanto, como expediente para a promoção de políticas públicas redistributivas de renda”.

⁶⁹ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 60.

⁷⁰ CARVALHO, Cristiano. A solidariedade social na tributação: realização da justiça ou ineficiência econômica. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* ano 3, vol. 2, verão, p. 79-103, p. 84.

⁷¹ PALMA, Clotilde Celorico. Da evolução do conceito de capacidade contributiva. *Ciência e técnica fiscal* n. 402, abril/junho 2001, p. 109-146, p. 109.

Cristiano Carvalho⁷² entende que “[...] para os seus defensores a solidariedade social é um liame que une os interesses individuais em prol de um interesse comum, uma vez que os primeiros não são passíveis sem os últimos”. Característica bem marcante no Estado do bem-estar social e do Estado Democrático de Direito, presentes na Constituição Federal de 1988⁷³.

Desta forma, a atividade empresarial pode ser uma aliada da solidariedade, devido ao grande capital que possui e faz circular no país, e conforme já ficou demonstrado, também possui o dever de pagar impostos, bem como contribuir para a promoção de melhorias no ambiente social e econômico.

Contudo, apesar de várias empresas contribuírem, existe uma parte que faz uso do planejamento tributário agressivo utilizando-se das lacunas existentes entre os países para não pagar ou diminuir os tributos. Violando claramente a Constituição Federal, principalmente no que tange à solidariedade, ao princípio da livre concorrência e da justiça social, afetando diretamente o desenvolvimento do país.

Entretanto, existem aqueles que apresentam críticas a respeito da solidariedade, por entender que o Estado do bem-estar social promove muitas normas e pouca efetividade, assim como somente o ente estatal consome do mercado, não constituindo assim uma mutualidade. Além de consentirem que esse custo dos direitos representa um peso morto que causa distorções no mercado. Contudo, não é possível eliminar a tributação, porque esta representa “um mal necessário”, mas não pode tornar-se tão alta que elimine a atividade privada. Advertem também que essa solidariedade só acaba aplicando-se a quem tem recursos, tendo em vista que as empresas de maior porte recorrem a profissionais para realizar elisão fiscal, causando injustiça fiscal⁷⁴.

Apesar das críticas apresentadas ao princípio da solidariedade, pontua-se que, com a Constituição Federal de 1988, não é possível desvincular-se desse pensamento, tendo em vista que ele representa um dos seus objetivos. Portanto, para mudar a perspectiva atual, seria necessária uma emenda à Constituição, ou a elaboração de uma nova ordem constitucional.

6. O planejamento tributário e a sua compreensão constitucional pela adequação social tributária

Em consequência da alta carga de tributos combinada com o desentendimento da sua importância, o Direito Tributário vem enfrentando uma crise. Tan-

⁷² CARVALHO, Cristiano. A solidariedade social na tributação: realização da justiça ou ineficiência econômica. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* ano 3, vol. 2, verão, 2010, p. 79-103, p. 84.

⁷³ CARVALHO, Cristiano. A solidariedade social na tributação: realização da justiça ou ineficiência econômica. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* ano 3, vol. 2, verão, 2010, p. 79-103, p. 84.

⁷⁴ CARVALHO, Cristiano. A solidariedade social na tributação: realização da justiça ou ineficiência econômica. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* ano 3, vol. 2, 2010, p. 79-103, p. 90-92; 100; 102.

to as organizações, como as pessoas físicas buscam diversos meios para diminuí-la. Entre as quais: a evasão, a elisão e a elusão.

Cumprir destacar a diferença entre esses institutos. A evasão, para Edmar Oliveira, é sinônimo de sonegação fiscal, delimitada na Lei n. 4.729/1965⁷⁵. Consiste em um comportamento ilícito realizado pelo contribuinte que se desdobra em diversas condutas como dissimulação, sonegação fiscal, simulação, omissão, fraude etc., incorrendo inclusive em crime contra a ordem tributária, previsto na Lei n. 8.137/1990⁷⁶.

Por elisão entende-se toda ação válida e lícita, que planeja diminuir os tributos, ou mesmo extingui-los, realizada através do planejamento tributário. Ação preventiva à ocorrência do fato gerador, conduzindo o contribuinte a uma redução tributária, diante de práticas de sustentabilidade fiscal⁷⁷.

Enfim, a elusão fiscal, que se caracteriza por negócios jurídicos realizados com aparente legalidade, no seu íntimo, busca enganar a Administração Pública, ou seja, equivale às práticas imorais, antiéticas⁷⁸.

Com vista a combater a evasão e a elusão, o legislador instituiu por meio da Lei Complementar n. 104/2001, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN). Neste preceito, existe uma cláusula geral antielisão, que tem por finalidade resguardar os princípios da boa-fé e a função social dos contratos.

Pautada nisso, a autoridade administrativa pode fiscalizar e confrontar informações, bem como desconsiderar esse tipo de atos e negócios jurídicos, com o objetivo de desestimular esses artifícios ilícito-imorais.

Contudo, as críticas dirigem-se ao dispositivo por ser tratar de norma de eficácia limitada, violando essa conduta da administração o princípio da legalidade estrita e da tipicidade. Por não haver uma lei que preveja o procedimento a ser adotado, ficando ao livre arbítrio da autoridade administrativa, tal comportamento pode incorrer em violação das liberdades e da própria neutralidade tributária.

No entanto, há quem defenda a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. É o caso de Borges e Meirelles⁷⁹, por entenderem que ao agir

⁷⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 31.

⁷⁶ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 38.

⁷⁷ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 41.

⁷⁸ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 54.

⁷⁹ BORGES, A. M.; MEIRELLES, T. G. Lei Geral Antielisão no Brasil – análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* vol. 4, n. 1, 2009, p. 29.

assim, desconsiderando os negócios jurídicos, a autoridade fiscal está se pautando na busca da verdade real e na sua autonomia funcional.

Não obstante, essa praxe também é preocupação no âmbito internacional, inclusive se tem pensado e criado medidas para combatê-la. A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em matéria tributária para intercâmbio internacional de informações tributárias está entre elas, inclusive foi promulgada em agosto de 2016 pelo Presidente da República, por meio do Decreto n. 8.842/2016⁸⁰.

Consiste, portanto, em uma assistência mútua dos Estados-membros do conselho da Europa e dos países-membros da OCDE, a respeito de: “a troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; a notificação de documentos”⁸¹.

De acordo com a OCDE e a Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento, estima-se que em 2014, só as multinacionais, na adoção de planejamento tributário, tenham causado uma perda tributária de 100 a 240 bilhões de dólares⁸².

Diante disso, cumpre salientar a diferença entre planejamento tributário agressivo e lícito. O planejamento tributário agressivo, consoante Rodrigo Lucas “[...] são aqueles comportamentos do contribuinte que são traduzidos em ações que objetivam aproveitar disparidades técnicas entre ordenamentos tributários de duas ou mais jurisdições, obtendo uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador [...]”⁸³.

Enquanto o planejamento tributário lícito consiste em uma série de medidas preventivas, de acordo com a lei, e observando a realização de negócios jurídicos com a boa-fé objetiva, e não apenas no interesse de obter uma diminuição da carga tributária. Siqueira, Cury e Gomes⁸⁴ afirmam que “trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte”. Desta forma, o planejamento tribu-

⁸⁰ BRASIL. Governo promulga convenção para intercâmbio internacional de informações tributárias. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2016/08/governo-promulga-convencao-para-intercambio-internacional-de-informacoes-tributarias>. Acesso em: 29 ago. 2017.

⁸¹ BRASIL. Decreto n. 8.842, de 29 de agosto de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm. Acesso em: 29 ago. 2017.

⁸² ONUBR. Combate à sonegação fiscal é essencial para financiar metas da ONU, diz CEPAL. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/combate-a-sonogacao-fiscal-e-essencial-para-financiar-metas-da-onu-diz-cepal/>. Acesso em: 09 abr. 2017.

⁸³ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 40.

⁸⁴ SIQUERIA, E. B.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. Planejamento tributário. *Revista CEPPG – CESUC* – Centro de Ensino Superior de Catalão ano XIV, n. 25, 2011, p. 185.

tário é direito constitucional, assegurado pela liberdade da autonomia privada, é o direito à neutralidade tributária, sendo restringido quando a autonomia viola o direito da coletividade⁸⁵. Os Tribunais têm entendido da seguinte forma, a respeito do planejamento tributário⁸⁶:

“Processual civil. Ação declaratória de nulidade de cobrança de tributo – ICMS sobre demanda de energia elétrica. Sobrestamento do feito. Tema sob repercussão geral. Penal. Processo penal. Interposição fraudulenta de pessoas jurídicas na importação. Crime de sonegação fiscal tentado. Não aplicação da Súmula 24 do STF. Embargos infringentes não providos. III – *Existe diferença essencial entre planejamento tributário ou elisão fiscal lícita e o negócio ilícito causador de sonegação fiscal. Como já consagrado na doutrina, a elisão fiscal ocorre dentro das margens da licitude, mas se há ato ilícito na ação do contribuinte não cabe falar em elisão lícita ou planejamento tributário.* IV – *Pode-se ter como caracterizada a forma tentada do crime do art. 1º I, II e III da Lei n. 8.137/90, porquanto se os tributos foram recolhidos a menor na apresentação dos documentos de importação, em razão da fraude praticada, com inequívoco prejuízo à sua arrecadação integral de acordo com a substância da operação feita na realidade, a atuação da fiscalização em sua atividade própria para isso acabou ensejando o perdimento das mercadorias, impedindo que a vantagem do contribuinte com a fraude se consumasse pois não conseguiu vender as mercadorias.* V – Embargos infringentes não providos.” (TRF-2 00035977020074025001 ES 0003597-70.2007.4.02.5001, Rel. Abel Gomes, Data de Julgamento: 22.10.2015, 1ª Seção Especializada)

O grande problema atual sobre o planejamento tributário agressivo é a existência de diversas jurisdições e países que cobram tributos mais baixos, e em algumas situações quase que insignificantes, o que faz com que esse tipo de situação persista, sendo necessária a criação de uma norma internacional nomeando a motivação onde a renda foi gerada e tributada⁸⁷.

Por tais razões, cumpre salientar que a adequação social tributária é uma nova interpretação do Direito Tributário, que busca repensar soluções para os problemas vigentes, como o planejamento tributário agressivo, uma vez que a sociedade está em constante mudança⁸⁸.

⁸⁵ GODOI, Marciano S.; FERRAZ, Andréa K. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise do caso Rexnord e Josapar. *Revista Direito GV* n. 15, 2012, p. 360.

⁸⁶ JUSBRASIL. TRF-2: 00035977020074025001 ES 0003597-70.2007.4.02.5001. Disponível em: <https://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/322859209/35977020074025001-es-00035977020074025001>. Acesso em: 29 ago. 2017.

⁸⁷ DURST, Michel C. Beyond BEPS: a tax policy agenda for developing countries. *International Centre for Tax and Development Working*, paper 18, 2014, p. 3-15, 2014. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2587802. Acesso em: 29 ago. 2017, p. 5.

⁸⁸ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 138.

Trata-se de uma adequação social tributária pautada nos princípios basilares do sistema tributário, que são os seguintes: igualdade tributária; tipicidade tributária e educação⁸⁹. O princípio da igualdade está intimamente ligado à busca pela justiça social, porque a sua concretização tem como corolário a isonomia.

Diante disso, a igualdade constitui a necessidade de se avaliar a capacidade contributiva de cada contribuinte diante da lei, é o que o professor Humberto Ávila⁹⁰ conceitua como igualdade particular, “aquela que exige uma relação estabelecida entre dois sujeitos, mediante a consideração de todas as propriedades particulares que o diferenciam dos demais”.

Diferindo dela, a chamada igualdade geral e a padronizada caracterizam-se pela necessidade e quando não for possível aplicar ao caso concreto a igualdade individualizada, deve o fisco aplicar a igualdade padrão, gerando uma exceção. Porém ao utilizar-se desse modelo, deve ter como pressupostos a razoabilidade, a compatibilidade, a neutralidade, a não excessividade e a ajustabilidade⁹¹. No caso da busca pelo combate da erosão da base tributável praticada pelas multinacionais, é preciso a adoção de uma padronização da renda somente para elas, uma vez que não se pode auferir no caso concreto sua realidade fática, em razão de realizarem um planejamento tributário agressivo⁹².

Por conseguinte, sendo o caso de aplicar a exceção, ou seja, a igualdade padronizada, desde que observando os requisitos acima expostos e os princípios constitucionais tributários, para não violar a liberdade de concorrência. Porém, se esta conflitar com o bem-estar social, em razão da ponderação entre os princípios, ela poderá vir a ser reduzida.

Já o princípio da tipicidade tributária está intimamente ligado ao princípio da legalidade. Para Ricardo Lobo Torres, “diz-se que há tipicidade quando o tipo reveste realmente as características necessárias à sua configuração lógica”⁹³, bem como para a administração na cobrança do tributo. Desta forma, se torna imprescindível a criação da lei ordinária do art. 116, parágrafo único, do CTN, da mesma maneira que a previsão de uma norma para o fisco se valer conforme a adequação social, quando o tipo não for suficiente, uma vez que a finalidade das empresas não é apenas pagar tributos, mas principalmente arrecadar e liquidar⁹⁴.

⁸⁹ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 139.

⁹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78.

⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 94; 97; 104-105.

⁹² SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 147.

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* vol. 235, 2004, p. 194.

⁹⁴ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitu-*

A educação fiscal parte da seguinte perspectiva trazida por Rodrigo Lucas⁹⁵, “pessoas mais bem informadas podem auxiliar a administração fiscal a garantir os direitos e deveres insculpidos na CF/88”. Uma vez que a própria coletividade consciente irá exigir um comportamento positivo das transnacionais, principalmente com o maior crescimento do uso das redes sociais e *internet*. Esse tipo de atitude aliada à educação fiscal será determinante para a exigência de uma postulação responsável das empresas multinacionais. Uma pesquisa da Empresa E-marketer publicada com base nos dados das análises de monitoramento das redes sociais, indica que as mídias sociais aumentam a responsabilidade social das empresas, tendo em vista que passam a ouvir ainda mais os consumidores⁹⁶.

Portanto, como medida de combate ao planejamento tributário agressivo, propõe-se a aplicação da hermenêutica da adequação social tributária, que equivale a um modo de observar e aplicar o direito, buscando especificadamente em relação ao planejamento tributário agressivo das multinacionais, encontrar na legislação vigente, uma nova interpretação, para uma solução consoante aos ditames constitucionais.

7. Considerações finais

Em vista da necessidade de analisar a relação entre tributação e responsabilidade social corporativa, ao longo dessa pesquisa, chegou-se às seguintes conclusões:

As empresas multinacionais não possuem um vínculo político com o Estado, ou seja, cidadania. Porém, como forma de tributar os rendimentos, os países adotam os princípios de conexão, territorialidade e universalidade, o que definirá os elementos de conexão subjetivos.

No tocante aos elementos de conexão subjetivos tem-se a nacionalidade, residência ou domicílio. Para o reconhecimento da nacionalidade das pessoas jurídicas é preciso que se obedeça a dois requisitos estabelecidos no Decreto n. 2.627/1940: serem as empresas organizadas conforme a lei brasileira com sede de sua administração no Brasil. Logo, cumpridos esses critérios, será considerada uma sociedade brasileira.

Caso não atendam esses requisitos, será aplicada às sociedades que possuam no Brasil residência permanente o critério do domicílio, que não se

cional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 154.

⁹⁵ SANTOS, Rodrigo Lucas C. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 154.

⁹⁶ KATS, Rimma. Got a complaint with brands? Take it up on social media. Disponível em: https://www.emarketer.com/Article/Complaint-with-Brands-Take-Up-on-Social-Media/1016384?ECID=SOC1000&utm_content=bufferd0783&utm_medium=social&utm_source=facebook.com&utm_campaign=buffer. Acesso em: 02 set. 2017.

confunde como o domicílio tributário expresso no Código Tributário Nacional. Aquele, por sua vez, trata da aplicação das obrigações e direitos à pessoa jurídica por estar localizado naquele território realizando atos de direção efetiva (art. 75, inciso IV, do Código Civil).

Contudo, tem-se percebido, diante dos desafios do Direito Tributário contemporâneo, que esses elementos não têm sido suficientes, surgindo a necessidade de criação de um constitucionalismo global, que teria por finalidade, concretizar uma obrigação das empresas pertencentes aos países dessa integração econômica, de colaborar efetivamente com o desenvolvimento sustentável, conseqüentemente com a busca da paz e a melhoria da vida mundial.

Em relação à responsabilidade social corporativa qualifica-se como um conjunto de perspectivas que as sociedades empresárias comprometidas deveriam seguir, para o desenvolvimento humano, social e econômico do país, concretizando toda ideia do sistema constitucional. No que se refere ao *compliance* representa a adoção das boas práticas na empresa, colaborando de forma efetiva para o seu crescimento e ajudando principalmente na redução de custos.

Tendo em vista que restou claro que o vínculo das corporações com o Estado é a sua consideração como nacionais ou pelo critério do domicílio, existe um dever constitucional de pagar impostos para colaborar com o Estado na arrecadação e liquidação de tributos, em razão do custo dos direitos e da manutenção da máquina estatal, buscando assim o bem-comum.

Cumprir reforçar que o dever fundamental de contribuir das empresas não decorre apenas dos direitos fundamentais assegurados pelo texto constitucional, mas também de uma obrigação de manutenção do Estado. O princípio da solidariedade, que é um dos objetivos da República Federativa do Brasil, representa o encargo de todas as pessoas, inclusive as jurídicas e principalmente aquelas que realizam atividades empresariais de cooperar com a concretização dos ditames constitucionais. Esse princípio é extremamente ligado ao da capacidade contributiva, tendo em vista que cada sujeito colabora de acordo com as suas possibilidades. E aqueles que detêm maior poder econômico, como as empresas multinacionais, têm a obrigação de colaborar mais, para o fomento da justiça social.

Contudo, há quem discorde de tal pensamento, elencando diversos motivos, entre eles o de que a solidariedade não traz efetividade, causa distorções no mercado e ainda prejudica somente as médias e pequenas empresas, tendo em vista que as multinacionais realizam evasão ou elusão fiscal. Entretanto, é imperioso ressaltar que o princípio da solidariedade decorre da aplicação do Estado do bem-estar social que teve seus ideais acolhidos pela Constituição Federal de 1988, não se podendo desta forma, su-

plantá-lo, por afetar a legalidade, sendo, portanto, necessária a criação de uma emenda à Constituição ou uma nova ordem constitucional.

O planejamento tributário lícito corresponde a um dos direitos das empresas. Entretanto, o agressivo consiste em práticas de evasão ou elusão fiscal, equivalendo à “erosão das bases tributáveis”. A adequação social surge com um prisma hermenêutico sobre o direito tributário, com fundamento nos princípios da igualdade, da tipicidade e da educação fiscal, buscando enfrentar essas condutas ilegais e amorais.

8. Referências

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BABIERI, João Carlos; CAJAZEIRA, Jorge Emanuel R. *Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BAPTISTA, Luiz Olavo. Empresa multinacional e integração econômica. *Doutrinas essenciais de direito internacional*, 2012. vol. 2.
- BARACHO, H. Urquiza.; CECATO, M. A. Baroni. *Da função social da empresa à responsabilidade social: reflexos na comunidade e no meio ambiente n. 2*. João Pessoa: Direito e Desenvolvimento, 2016. vol. 7.
- BENACCHIO; Marcelo (coord.); VAILATTI, D. Basilio; DOMINQUINI, E. Doretto (org.). *A sustentabilidade da relação: entre empresas transnacionais e direitos humanos*. Curitiba: Editora CRV, 2016.
- BLOK, Marcella. *Compliance e governança corporativa: atualizado de acordo com a Lei Anticorrupção Brasileira (Lei 12.846) e o Decreto-lei 8.421/2015*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017.
- BORGES, A. M.; MEIRELLES, T. G. Lei Geral Antielisão no Brasil – análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* vol. 4, n. 1, 2009.
- BRASIL. Governo promulga convenção para intercâmbio internacional de informações tributárias. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2016/08/governo-promulga-convencao-para-intercambio-internacional-de-informacoes-tributarias>. Acesso em: 29 ago. 2017.
- BRITCHAM. Projeto “Base Erosion Profit Shifting (BEPS) da OCDE e sua repercussão no Brasil. Disponível em: http://www.britcham.com.br/download/181016rj_Julio_Chamarelli_KPMG.pdf. Acesso em: 22 fev. 2018.
- CANOTILHO, José J. G. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

- CARVALHO, Cristiano. A solidariedade social na tributação: realização da justiça ou ineficiência econômica. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* ano 3, vol. 2, verão, 2010.
- CAVALCANTE, Márcia. Que venham os estrangeiros. Disponível em: <http://ml-sadvogados.com.br/equipes- sempre-em-sincronia/>. Acesso em: 06 abr. 2017.
- DURST, Michel C. Beyond BEPS: a tax policy agenda for developing countries. *International Centre for Tax and Development Working*, paper 18, 2014. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2587802. Acesso em: 29 ago. 2017.
- FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. vol. 5 – Reais.
- FAUCHER, Philippe; NIOSI, Jorge. O Estado e as empresas multinacionais. Traduções de Solange Ramos Esteves. *Revista de Economia Política* vol. 6, n. 2, abril/julho 1986.
- FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. *Revista de Informação Legislativa* vol. 35, n. 137. Brasília, jan./mar. 1998.
- GODOI, Marciano S.; FERRAZ, Andréa K. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise do caso Rexnord e Josapar. *Revista Direito GV* n. 15, 2012.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.
- JULIUS-CAMPUZIANO, Afonso de. *Constitucionalismo em tempos de globalização*. Traduções: José Luis Bolzam de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- JUSBRASIL. TCU: 03689820120 – Inteiro Teor. Disponível em: <http://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/315863815/3689820120/inteiro-teor-315863873?ref=juris-tabs>. Acesso em: 01 fev. 2017.
- JUSBRASIL. TRF-2: 00035977020074025001 ES 0003597-70.2007.4.02.5001. Disponível em: <https://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/322859209/35977020074025001-es-00035977020074025001> Acesso em: 29 ago. 2017.
- KATS, Rimma. Got a complaint with brands? Take it up on social media. Disponível em: https://www.emarketer.com/Article/Complaint-with-Brands-Take-Up-on-Social-Media/1016384?ECID=SOC1000&utm_content=bufferd0783&utm_medium=social&utm_source=facebook.com&utm_campaign=buffer Acesso em: 02 set. 2017.
- LUZ, Gustavo Leite N.; BRITO, Pedro Jorge M. A questão da personalidade jurídica das empresas transnacionais no direito internacional público. *Diplomatize* vol. 5, n. 3, 2017.
- MAGALHÃES, José Carlos. Nacionalidade da pessoa jurídica e a empresa multinacional. *Revista Forense* vol. 256. Rio de Janeiro, 1976.
- MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. *Cuadernos de Filosofía del Derecho – DOXA* vol. 4, 1987.

- MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de direito internacional privado*. 2. ed. São Paulo: Forense, 2017.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <http://educacaofiscal.gov.br/artigo-a-face-oculta-dos-direitos-fundamentais/>. Acesso em: 03 abr. 2017.
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina S/A, 2009.
- NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca de sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- OCDE. The OECD is an active partner of the G20. Disponível em: <http://www.oecd.org/g20/>. Acesso em: 09 abr. 2017.
- OCDE. Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>. Acesso em: 25 jul. 2018a.
- OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 30 jul. 2018b.
- PALMA, Clotilde Celorico. Da evolução do conceito de capacidade contributiva. *Ciência e técnica fiscal* n. 402, abril/junho 2001.
- RICCI, Henrique Cavalheiro. Função social da empresa é valor e não norma jurídica. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-out-25/henrique-ricci-funcao-social-empresa-valor-nao-norma-juridica>. Acesso em: 01 fev. 2017.
- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e solidariedade tributária: entre participação e responsabilidades. In: SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro (coord.); ABRANTES, Laís Marcelle N. (coord.). *Os pilares do direito: estudos de teoria crítica da cidadania*. João Pessoa: Ideia, 2015.
- SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. *Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento com liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- SIQUERIA, E. B.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. Planejamento tributário. *Revista CEPPG – CESUC – Centro de Ensino Superior de Catalão* ano XIV, n. 25, 2011.
- TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional da empresa*. São Paulo: Método, 2013.

- TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* vol. 235, 2004.
- UNTITEDS NATIONS. *Multinational corporations in World development*. New York, 1973. Disponível em: <http://www.bollettinoadapt.it/old/files/document/18069MNC.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2017.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário internacional*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.
- YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.