

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA  
**DIREITO  
TRIBUTÁRIO  
ATUAL**

**29**



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2013

Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

Conselho Editorial Nacional: Alcides Jorge Costa, Fernando Aurelio Zilveti,  
Gerd W. Rothmann, Humberto Ávila, João Francisco Bianco, Luís Eduardo Schoueri,  
Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Mariz de Oliveira,  
Roberto Ferraz, Roberto Quiroga Mosquera e Walter Piva Rodrigues

Conselho Editorial Internacional: Alejandro C. Altamirano, Claudio Sacchetto,  
Jacques Malherbe, Pasquale Pistone, Rainer Prokisch e Victor Uckmar

Periodicidade: semestral

Rede de bibliotecas depositárias: Faculdade de Direito da USP, Instituto Brasileiro de  
Direito Tributário, Universidade São Judas Tadeu, International Tax Center (Leiden),  
Vienna University of Economics and Business Administration e Forschungsstelle für  
Europäisches und Internationales Steuerrecht (da Universidade de Munique)



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 - 7º andar - conjuntos 71 e 72  
CEP 01318-902 - São Paulo - SP - Fone/Fax: (11) 3105-8206  
e-mail: ibdt@ibdt.com.br site: www.ibdt.com.br

*Diretoria*

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira  
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri  
Diretor-Tesoureiro: João Francisco Bianco  
Diretor-Secretário: Fernando Aurelio Zilveti  
Diretores Executivos: Alcides Jorge Costa, Gerd W. Rothmann  
e Salvador Cândido Brandão

*Conselho Deliberativo*

Argos Magno de Paula Gregório, Elidie Palma Bifano, Hiromi Higuchi,  
Humberto Ávila, Maria Teresa Martínez López, Mauro José Silva,  
Roberto Catalano Botelho Ferraz, Roberto França de Vasconcellos e Sergio André Rocha



é marca registrada de  
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.  
Rua Sena Madureira, 34 - CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/Fax: (11) 5084-4544

Editoração: nsm

Impressão e Acabamento: Edições Loyola

**ALBERTO MACEDO**

ISS e o Caso Potenza *Leasing* - Questões acerca do Critério Espacial do ISS  
1. Introdução. 2. O Critério Espacial do ISS de 1965 até os Dias Atuais. 3. Ele-  
mento de Conexão - Relevância do Conceito para a Determinação do Local da  
Prestação do Serviço. 4. Extraterritorialidade e Princípio da Territorialidade.  
5. O Papel Fundamental do Art. 146 da Constituição de 1988 como Fundamento  
de Validade para a Estipulação, pela Lei Complementar, dos Elementos de Cone-  
xão para o ISS. 6. O Primeiro Equívoco do STJ com Relação ao Critério Espacial  
do ISS - A Busca de uma Solução Constitucional Baseada tão somente no Art.  
156, III, da Constituição de 1988. 7. O Retorno Parcial à Constitucionalidade  
e Legalidade no STJ com o REsp nº 1.117.121/SP. 8. O REsp nº 1.060.210/SC:  
Acertos e Equívocos. 9. Conclusões.

7

**ALCIDES JORGE COSTA**

Algumas Notas sobre o Imposto sobre Serviços

30

**ALEXANDRE EVARISTO PINTO**

Tributação dos Reembolsos no Âmbito dos Contratos de Compartilhamento  
de Despesas

1. Introdução. 2. Do Fenômeno Econômico do Compartilhamento de Despesas.  
3. Aspectos Jurídicos do Contrato de Compartilhamento de Despesas. 4. Trata-  
mento Tributário dos Reembolsos de Despesas. 5. Conclusão.

36

**ARISTÓTELES MOREIRA FILHO**

Os Incentivos Fiscais da Lei nº 11.196/2005 e o Caso da Subcontratação das  
Atividades de Pesquisa e Desenvolvimento: Interpretação, Validade e Apli-  
cação no Tempo da Instrução Normativa nº 1.187/2011

1. Introdução: Delimitação do Problema Objeto da Análise. 2. O Incentivo ao  
Desenvolvimento Nacional como Princípio Constitucional Matriz do Princípio  
do Desenvolvimento Científico e Tecnológico: a Autonomia Tecnológica do  
País como Finalidade do Regime de Benefícios e a Territorialidade da Inovação  
Incentivada. 3. O Regime de Incentivos à Inovação da Lei nº 11.196/2005, Art.  
19: a Regra de Apropriação do Benefício Fiscal de Exclusão de 60% das Despe-  
sas Dedutíveis com Pesquisa e Desenvolvimento. 4. A Aplicação da IN nº  
1.187/2011 e o Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário. 5. Con-  
clusões.

63

**BRUNO FAJERSZTAJN e RAMON TOMAZELA SANTOS**

Preços de Transferência. Frete, Seguro e Tributos Devidos na Importação  
e o Método PRL

1. Introdução. 2. O Preço Praticado e as Despesas com Frete, Seguro e Tributos.  
3. Conclusões.

84

**BRUNO NEPOMUCENO DE SOUZA**

Os Preços de Transferência e Intangíveis no Contexto de um Suposto Sistema Tributário Internacional

I. Introdução. II. Preços de Transferência. III. OCDE: Diretrizes. IV. *Arm's Length Principle* - ALP. V. Intangíveis: Definição Tipológica. VI. Métodos. VII. Conclusão.

94

**CAIO AUGUSTO TAKANO e LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO**

Responsabilidade por Infrações em Matéria Tributária: Reconsiderações acerca do Art. 136 do Código Tributário Nacional

1. Introdução. 2. As Sanções em Matéria Penal e Tributária: Fundamentos e Limites a sua Aplicação. 3. O Direito Tributário Penal e suas Implicações ao Estudo das Infrações em Matéria Tributária. 4. A Interpretação do Art. 136 do Código Tributário Nacional pela Doutrina Brasileira. 5. Algumas Considerações sobre os Pressupostos e Limites do Art. 136 do CTN. 6. Considerações Finais.

114

**DILSON JATAHY FONSECA NETO**

Dos Métodos de Cálculo do Preço de Transferência: uma Análise das Operações envolvendo Intangíveis

I - Introdução. II - Intangíveis. III - Preço de Transferência. IV - As Dificuldades dos Métodos. V - Conclusões.

133

**FÁBIO HENRIQUE RIBEIRO**

Penhora *on Line* na Execução Fiscal. A Revisitação da Jurisprudência do STJ sob a Perspectiva do Princípio da Segurança Jurídica

1. Introdução. 2. A Incompatibilidade do Axioma do "Dever Fundamental de pagar Tributos" em Face do Modelo do Estado Democrático de Direito na Constituição de 1988. Posição Consagrada na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. O Princípio da Segurança Jurídica como Proteção da Confiança na Efetivação dos Direitos e Garantias Fundamentais. Inconstitucionalidade da Decisão do STJ. 4. Conclusões.

133

**FERNANDO AURELIO ZILVETI**

Imposto de Renda: Indagações acerca do Nascimento do Tributo no Reino Unido

1. Tributo Feudal? 2. Tributo de Guerra ou de Paz? 3. Seria o Imposto de Renda a Evolução de Imposto sobre a Propriedade? 4. Enfim um Imposto sobre a Renda no Reino Unido? 5. Conclusão.

166

**HUMBERTO ÁVILA**

Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo

Introdução. 1. Pressupostos da Tese Descritivista da Ciência Direito. 2. Obstáculos à Tese Descritivista da Ciência do Direito. Conclusões.

181

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Reflexões sobre a MP nº 470/1994 e a Isenção de IR para Troca de NTN's por *Par Bonds*

205

**LEONARDO DE MENEZES CURTY**

O Sistema Brasileiro de Controle de Preços de Transferência à Distância de um Braço

1. Introdução. 2. Preços de Transferência no Brasil: o Sistema de Margens Fixas. 3. Métodos de Margens Predeterminadas e o Princípio *Arm's Length* - a Proposta de Controle de Razoabilidade Comparativa Posterior (Justiça Comparativa). 4. Justiça Fiscal - Justiça Comparativa - Métodos Autorreferentes de Controle de Preços de Transferência. 5. Os Riscos da Subjetividade em uma Sistemática de Razoabilidade Comparativa Posterior. 6. Comparando o Incomparável. 7. Conclusão.

222

**LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI**

O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação

I. Introdução. II. Denúncia e a Relação Trilateral dos Acordos de Bitributação. III. O Direito Internacional como Limitação à Soberania Estatal. IV. Não Dupla Tributação como um Direito Humano Protegido pelo Direito Internacional? V. Tratados Tributários como Instrumentos para a Concretização do Direito Humano de não Bitributação. VI. A Revogação de um Acordo de Bitributação como Retrocesso. VII. Conclusão.

237

**MARA EUGÊNIA BUONANNO CARAMICO**

Da Ilegalidade do Decreto Paulista nº 56.045/2010 em Relação às Regras Estabelecidas pelo Convênio ICMS nº 36/2010 e pelo Protocolo nº 23/2009

I - Introdução. II - Análise dos Referidos Diplomas Legais. III - Conclusão.

250

**MAURICIO DE CARVALHO SILVEIRA BUENO e MARCELO MURATORI**

A não Incidência do ICMS e do ISS no Fornecimento de Materiais, Máquinas e Equipamentos no Âmbito de Contratos de Empreitada Global, EPC ou *Turnkey*

1. Introdução. 2. O ISS nos Serviços de Construção Civil. 3. ISS e Materiais de Construção. 4. Máquinas e Equipamentos Fornecidos em Contratos de Construção Civil Adquiridos de Terceiro ou de Fabricação Própria. 5. Conclusões.

264

**PEDRO AUGUSTO DO AMARAL ABUJAMRA ASSEIS**

A Importância do "Propósito Negocial" no Planejamento Tributário: Análise à Luz dos Recentes Julgamentos do Carf sobre Amortização Fiscal de Ágio

1. Introdução. 2. Colocação da Problemática: a Amortização Fiscal de Ágio e os Casos Julgados pelo Carf sobre a Matéria. 3. Os Casos Analisados e a Metodologia Empregada: os "Normative Systems". 4. Os Resultados Obtidos com Base na Metodologia dos "Normative Systems". 5. Conclusões.

277

Dessa maneira, acreditamos em uma convivência pacífica entre os métodos autorreferentes e heterorreferentes para o controle de preços de transferência. Atendidas as peculiaridades aqui postas, não temos dúvidas em afirmar pela legitimidade de quaisquer dos métodos como etapas para o alcance de uma justiça fiscal no caso concreto.

### 7. Conclusão

De tudo o que conseguimos expor nos estreitos limites desse ensaio, o que deve ser enfatizado neste tópico de conclusões é justamente a forma de enxergar o sistema de margens predeterminadas para controle de preços de transferência que ora propomos.

Para além de uma ideia crítica no sentido do isolamento brasileiro na adoção de um regime de presunções legais em matéria de preços de transferência, nossa pretensão neste trabalho foi a de lançar olhos sobre uma eventual postura vanguardista de nossa legislação a respeito da questão.

Propomos que o sistema não é ruim em si e, na prática, a adoção de elementos de razoabilidade comparativa tendem a resultados muito próximos do primado da justiça fiscal, objetivo maior na adoção de qualquer regime de controle de preços de transferência.

Em recente visita ao Brasil, o sociólogo italiano Domenico De Masi, mais conhecido por sua obra intitulada "O ócio criativo", em entrevista ao jornal *Folha de São Paulo*, lançou a seguinte assertiva: "Depois de copiar o modelo europeu por 450 anos e o modelo americano por 50, agora que ambos estão em crise e ainda não há um novo para substituí-lo, chegou a hora de o Brasil propor um modelo para o mundo."

Talvez seja justamente este o grande papel reservado para o Brasil neste limiar de século, no que talvez o maior desafio para o exercício desta tarefa seja a construção de uma autoestima capaz de dar suporte às posturas assumidas por nosso País junto aos demais organismos internacionais.

## O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação\*

Luís Eduardo Schoueri

*Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.*

### Resumo

Em que pese a posição geralmente encontrada na doutrina, no sentido de que o Direito Internacional não ofereceria óbice à bitributação, bons argumentos em sentido contrário parecem surgir da consolidação do princípio da capacidade contributiva no cenário internacional. O presente artigo, ao colocar o tema da tributação sob uma perspectiva de direitos humanos, investiga se o princípio do não retrocesso pode servir de subsídio para questionar a denúncia de um acordo de bitributação.

*Palavras-chave:* bitributação, capacidade contributiva, direitos humanos, revogação de acordos de bitributação, princípio do não retrocesso.

### Abstract

Notwithstanding the usual position among scholars, according to which International Law would not forbid double taxation, interesting arguments seem to derive from the enforcement of the ability to pay principle within the international scenario. This article, by putting taxation into a human rights' perspective, investigates whether the non regression principle may be argued as to question the revocation of a tax treaty.

*Keywords:* double taxation, ability to pay, human rights, tax treaty revocation, non regression principle.

### I. Introdução

Quase um século após Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp terem sido incumbidos pela antiga Sociedade das Nações de elaborar um relatório sobre a dupla tributação internacional e suas possíveis soluções, os acordos de bitributação permanecem um elemento fundamental no Direito Tributário Internacional. Em que pese a crença espraiada de que tais instrumentos não seriam mais necessários para a prevenção da dupla tributação<sup>1</sup>, não há como se ignorarem situações em que sua existência desempenha papel crucial no afastamento ou na mitigação do fenômeno. O exemplo seguinte - extraído de circunstâncias reais - pode ser útil a este propósito.

Uma senhora alemã detinha uma empresa no Brasil, onde era tida por residente para fins tributários. Além disso, mantinha, em seu país natal, a casa na qual seus filhos foram criados e com a qual possuía fortes laços sentimentais. Em

\* Homenagem a Ricardo Lobo Torres.

<sup>1</sup> Neste sentido, DAGAN, Tsilly. "The tax treaties myth". *Journal of International Law and Politics* v. 32, nº 939. New York University Law School, 2000.

razão dos numerosos compromissos profissionais junto à empresa brasileira, as visitas que a empresária germânica fazia ao seu lar, uma ou duas vezes ao ano, limitavam-se a brevíssimos períodos.

Em evidente contraste com as regras brasileiras de residência fiscal para estrangeiros<sup>2</sup> - as quais se basciam, em especial, no critério objetivo do "teste dos cento e oitenta e três dias" - a lei alemã adota um conceito amplo de residência, segundo o qual um indivíduo pode ser considerado residente naquele país caso lá possua um domicílio (*Wohnsitz*), caracterizado pela mera manutenção de uma habitação disponível.

Não é difícil perceber, assim, que a senhora alemã era residente - e, destarte, sujeita a tributação em bases mundiais - nos termos da legislação doméstica de ambos os países. Resolvia-se a questão da dupla residência, no entanto, através do Artigo 4º do antigo acordo de bitributação entre Brasil e Alemanha, cujas regras acabavam por apontar o Brasil como país de residência para fins do tratado (local em que "permanece habitualmente"), eliminando-se, então, a dupla tributação de sua renda.

Entretanto, em 2005 o acordo foi denunciado pelas autoridades alemãs. Subitamente, a empresária passou a ter sua renda ativa e passiva sujeita a tributação em bases mundiais tanto no Brasil quanto na Alemanha. Medidas unilaterais não vieram em seu auxílio; a renda permaneceria bitributada apesar da adoção do método do crédito ordinário por ambas as legislações. Efetivamente, espera-se que os dois países concedam crédito para a tributação na fonte que se fez no outro Estado, e não para a sua própria tributação enquanto Estado de residência: a Alemanha não reconhecerá crédito relativo ao imposto brasileiro que não diga respeito a fontes brasileiras, podendo-se dizer o mesmo para o caso do Brasil.

O exemplo não é apenas ilustrativo ao confirmar a importância dos acordos tributários para o afastamento ou mitigação da bitributação, mas também nos leva ao principal aspecto deste artigo: a senhora alemã tornou-se sujeita a uma dupla tributação inexistente enquanto o tratado revogado se mantinha em vigor.

Nesse contexto, o presente artigo investiga a possibilidade de se encontrar, no Direito Internacional, argumentos aptos a proteger os contribuintes da bitributação que pode resultar da revogação unilateral de tratados fiscais.

## II. Denúncia e a Relação Trilateral dos Acordos de Bitributação

Em tempos de globalização e liberalização comercial, a importância dos acordos de bitributação cresceu significativamente<sup>3</sup>. Apesar de tradicionalmente destinados a evitar a dupla tributação, é evidente que outros propósitos permeiam a celebração de um tratado dessa natureza: estes não apenas asseguram um mínimo de segurança aos investimentos, mas também atendem aos interesses das próprias administrações tributárias, tal como se vê no dispositivo ocupado com a

<sup>2</sup> Sobre o tema, SCHOUERI, Luís Eduardo. "Residência fiscal da pessoa física". *Revista Direito Tributário atual* v. 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 149-172.

<sup>3</sup> Cf. UCKMAR, Victor. "Double taxation conventions". In: AMATUCCI, Andrea; GONZÁLES, Eusebio; e TRZASKALIK, Christoph. *International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006, p. 150.

troca de informações comumente encontrado nos acordos que seguem os Modelos da OCDE ou da ONU.

Tratados de bitributação são frutos de negociações custosas e demoradas entre Estados. Não surpreende que os Estados dediquem tamanha atenção a elas, dado que os acordos não costumam conter um termo final para a sua validade (apesar de determinadas cláusulas poderem expirar com o decurso do tempo). A ampla liberdade de que supostamente gozam os Estados na negociação de um acordo é até mesmo questionada por Avi-Yonah, para quem os contratantes, forçados a seguir o caminho já traçado por um *international tax regime*, não mais possuiriam grande margem de discricionariedade<sup>4</sup>.

Neste cenário de intensa competição entre Estados, a negociação e a celebração de acordos fiscais passou de opção a verdadeira necessidade dos países inscritos no contexto globalizado. O fenômeno é visto por Tanzi como *tax degradation*: um processo em que Estados soberanos autoimpõem limites aos seus poderes tributários, sempre com o intuito de oferecer condições favoráveis aos seus investidores<sup>5</sup>.

Não há surpresa, assim, no fato de que a denúncia de acordos raramente tem lugar. Os Estados Unidos parecem nunca ter denunciado ou ter um de seus acordos denunciado pelo outro Estado sob o argumento de que houve uma violação material de seu conteúdo<sup>6</sup>. Os exemplos são pontuais. O tratado entre Dinamarca e França, assinado em 8 de fevereiro de 1957, foi revogado com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009<sup>7</sup>. Em 2012, a Argentina denunciou seus tratados com Suíça, Chile e Espanha<sup>8</sup>.

A revogação unilateral de um tratado é sempre acompanhada de grande furor entre o empresariado; exemplo pode ser encontrado na própria revogação do acordo entre Brasil e Alemanha pelas autoridades do último país em 2005 e nos esforços que se seguiram por parte dos contribuintes para a assinatura de um novo tratado<sup>9</sup>.

A denúncia, contudo, não costuma trazer quaisquer consequências jurídicas relevantes para os Estados, uma vez que os próprios tratados estabelecem a forma como seu término deve dar-se. O simples fato de que os acordos tendem a prever um prazo de validade após sua revogação parece suficiente para se alegar a ausência de qualquer óbice jurídico sólido ao seu desfazimento. Nesse sentido, não haveria dificuldades em se afirmar ter sido dado aos contribuintes tempo sufi-

<sup>4</sup> Cf. AVI-YONAH, Reaven S. *International tax as international law - an analysis of the international tax regime*. Nova York: Cambridge University Press, 2007.

<sup>5</sup> Cf. TANZI, Vito. "Globalization, tax competition by the future of tax systems". In: UCKMAR, Victor. *Curso di Diritto Tributario Internazionale*. 2ª ed. Milão: Cedam, 2002, p. 30-31.

<sup>6</sup> <[https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:bmDi5MiNv0J:faculty.law.wayne.edu/mcintyre/Text/Classes/intl\\_class/Legal\\_nature\\_tax\\_treaties.pdf+tax+treaties+terminated+history&hl=p-tBR&gl=br&pid=bl&scid=ADGEE5jXyW7gR212CjK\\_FXDf3UyAvYuGhuMARU4R8jFMmitEJF-FDvrl0NlzonGn2PyTGmM9riNbX3kRM7ESe4P4Nm5kiuEz08Ak\\_iq19SO4XnLiN9qcRkx97p-WFvE4aLMKxaiHYBkwG&sig=AHIEtbRi59MBHb1bVH50jxLPLWFjE8EFA](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:bmDi5MiNv0J:faculty.law.wayne.edu/mcintyre/Text/Classes/intl_class/Legal_nature_tax_treaties.pdf+tax+treaties+terminated+history&hl=p-tBR&gl=br&pid=bl&scid=ADGEE5jXyW7gR212CjK_FXDf3UyAvYuGhuMARU4R8jFMmitEJF-FDvrl0NlzonGn2PyTGmM9riNbX3kRM7ESe4P4Nm5kiuEz08Ak_iq19SO4XnLiN9qcRkx97p-WFvE4aLMKxaiHYBkwG&sig=AHIEtbRi59MBHb1bVH50jxLPLWFjE8EFA)>.

<sup>7</sup> <[http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/tns/docs/html/tns\\_2009-01-19\\_fr\\_1.html&q=terminated&WT.z\\_nav=Navigation](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/tns/docs/html/tns_2009-01-19_fr_1.html&q=terminated&WT.z_nav=Navigation)>.

<sup>8</sup> <<http://www.dlapiper.com/argentina-terminates-three-tax-treaties/>>.

<sup>9</sup> Cf. CASTELON, Martha Oliveros. "Perspectivas de novo acordo de bitributação Brasil-Alemanha". *Revista de Direito Tributário Internacional* n° 8. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ciente para a conclusão de seus negócios naquele intervalo, como a sugerir que o efeito protetor do tratado não teria sido anulado.

Outrossim, tal postura é condizente com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, cujo Artigo 42 é expresso ao reconhecer a possibilidade de denúncia "em virtude da aplicação das disposições do tratado". Confirmando a licitude, para os contratantes, da extinção de um acordo, o Artigo 56 da Convenção admite a denúncia ainda que não prevista nos termos do tratado, caso essa possa ser "deduzida da natureza do tratado" ou se verifique tenham as partes "tencionado admitir a possibilidade da denúncia".

Esse cenário, posto que claro, não é satisfatório quando se leva em consideração a posição de contribuintes que passaram a se sujeitar à bitributação em razão da ausência de um tratado previamente existente.

É dizer, olvida-se que o texto do acordo - ou a própria Convenção de Viena<sup>10</sup> - ocupa-se tão somente com o vínculo (bilateral) estabelecido entre os Estados que se obrigam através daquele instrumento. Assim é que se, do ponto de vista da relação jurídica formal existente entre os contratantes, a denúncia do tratado não traz maiores repercussões no âmbito do Direito Internacional, a perspectiva trazida pelo vínculo material que o contribuinte mantém com o acordo parece exigir postura distinta.

Noutras palavras, propõe-se que a relação instaurada pelo acordo de bitributação não seja vista apenas sob um viés bilateral, mas que também leve em consideração a posição ocupada pelo contribuinte face aos termos do tratado: em caso de denúncia, aquele passa a sujeitar-se ao risco de que seu patrimônio seja onerado pela dupla tributação que, se antes inexistia, torna-se possível. Destarte, para longe de um vínculo (formal) bilateral entre Estados que contratam entre si, o acordo de bitributação traz em seu bojo vera relação trilateral, compreendendo, também, os contribuintes que se sujeitam ao quanto pactuado pelos Estados e cujo patrimônio pode ser afetado pela celebração ou revogação do tratado.

Consoante se viu, apesar do argumento segundo o qual medidas unilaterais para evitar a bitributação já estariam internacionalmente consolidadas, não soa adequado sustentar que tais mecanismos bastam para obstar a ocorrência do fenômeno. O exemplo da senhora alemã, acima referido, é esclarecedor a este respeito. A situação revela-se especialmente dramática caso o contribuinte aufera renda de um terceiro país: ambos os Estados de residência tributarão em bases mundiais sem qualquer consideração pelo fato de que haverá sobreposição de tributação mundial.

Em síntese, pode-se notar que a revogação de acordos de bitributação, em que pese sua aparente bilateralidade formal, claramente traz efeitos que vão além dos assuntos próprios de cada Estado contratante: contribuintes são imediatamente afetados por tal ato.

<sup>10</sup> Como a delimitar o âmbito de sua aplicação ao vínculo bilateral estabelecido entre os Estados contratantes, a Convenção de Viena, além de expressamente invocar, em seu preâmbulo, o *pacta sunt servanda*, já estabelece em seu Artigo 1º que "a presente Convenção aplica-se aos tratados entre Estados".

### III. O Direito Internacional como Limitação à Soberania Estatal

Restrições à discricionariedade dos Estados no cenário internacional não surgem apenas em função de questões concorrenciais. Há que se reconhecer que a soberania dos Estados, encarada no passado enquanto um poder de supremacia irresistível, ou como o poder de se estruturar livremente o sistema jurídico<sup>11</sup>, deve hoje ser compatível com as regras de Direito Internacional.

A partir de tal postura é que se desenvolveu a noção de soberania externa, encontrada na independência e igualdade entre os Estados e significando o reconhecimento do caráter mandatário das regras de Direito Internacional, cuja legitimidade se baseia na reciprocidade<sup>12</sup>. É Baracho que, inspirado pelas lições de Heller, vê o atual contexto internacional não como uma anarquia de soberanias, mas como um grupo de Estados independentes, unidos pelo Direito e ligados por uma intensa solidariedade de interesses. O Direito Internacional se apresenta, assim, enquanto o campo em que os limites da soberania dos Estados são encontrados.

Em tal cenário, um Estado não pode mais acreditar que, devido a sua soberania, pode moldar sua legislação em função exclusiva da vontade política de seu Parlamento, sem atentar para as contingências da intensa competição internacional e, especialmente, das exigências do Direito Internacional.

Não parece haver resistência ao fato de que as fontes do Direito Internacional, conforme arroladas pelo Artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, são igualmente relevantes na determinação dos limites da soberania dos Estados. Destarte, não apenas acordos (fiscais) podem ser considerados (autolimitação do poder tributário dos Estados; costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas também desempenham papel relevante no mesmo sentido.

### IV. Não Dupla Tributação como um Direito Humano Protegido pelo Direito Internacional?

A conclusão alcançada acima nos leva ao principal aspecto deste artigo: o Direito Internacional protege os contribuintes contra a dupla tributação? A bitributação viola o Direito Internacional? Noutras palavras, algum princípio extraído do Direito Internacional proíbe um Estado de exercer seu poder tributário de modo a duplamente tributar a renda de um contribuinte?

É comum, na doutrina, o entendimento segundo o qual os Estados, face à suposta inexistência de uma regra de Direito Internacional derivada do costume ou de princípios gerais proibindo a bitributação, não estariam obrigados a adotar quaisquer medidas, quer através de suas legislações internas ou por meio da celebração de acordos, destinadas a evitar tal exação ou mitigar seus efeitos. Eventuais instrumentos resultariam, assim, da conveniência dos Estados envolvidos, mas nenhuma transgressão ao Direito Internacional emergiria de sua ausência.

<sup>11</sup> Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. "Teoria geral da soberania". *Revista Brasileira de Estudos Políticos* nº 63/64. Belo Horizonte: UFMG, 1986, p. 12-15.

<sup>12</sup> Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. "Teoria geral da soberania". *Revista Brasileira de Estudos Políticos* nº 63/64. Belo Horizonte: UFMG, 1986, p. 12-15.

Em verdade, no que se refere à matéria tributária, poucos são os costumes que se podem apontar reconhecidos e já inscritos na ordem internacional. Em trabalho escrito logo após a Segunda Guerra Mundial, Udina sustentou a existência de alguns limites subjetivos e objetivos à tributação. Exemplo de limite subjetivo seria a impossibilidade de um Estado tributar outras pessoas jurídicas de Direito Internacional Público (o que incluiria, por cortesia ou tratado, agentes diplomáticos). Um limite objetivo, por sua vez, poderia ser encontrado na liberdade de locomoção, compreendendo o direito de passar pelo território de um Estado em tempos de paz<sup>13</sup>.

É interessante notar que, por volta do mesmo período, houve doutrinadores que envidaram esforços no sentido de desenvolver raciocínio que, baseado em princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, condenaria a dupla tributação à ilicitude internacional.

Assim é que uma tentativa de incluir a bitributação no rol de ilícitos internacionais foi levada a cabo em conferência realizada em Viena<sup>14</sup>, em 1961. Naquela ocasião, Kann sugeriu que a bitributação poderia ter um efeito confiscatório e, por conseguinte, atentar contra o direito de propriedade. O referido autor pôde ver uma verdadeira garantia fiscal internacional contra o confisco na Declaração dos Direitos do Homem, no âmbito da ONU, cujo Artigo 1º do Protocolo Adicional incluiu o direito de toda pessoa física ou jurídica à propriedade entre as medidas para a segurança coletiva.

No pensamento pioneiro de Kann, até então o tratamento do confisco era restrito à lei interna de cada país, uma vez que a base jurídica proibindo a tributação de assumir ares confiscatórios - a garantia da propriedade - apenas era encontrada na legislação doméstica. Nesta condição, o possível efeito confiscatório derivado da bitributação seria uma fatalidade para a qual o Direito Internacional não ofereceria solução.

Entretanto, uma vez que o direito a propriedade teria adentrado no ordenamento internacional por meio da Declaração de 1948, Kann entendeu que tal garantia teria trazido consigo o reconhecimento de que a tributação derivada da cumulação de pretensões tributárias não poderia ser de tal monta a gerar confisco, contrário que seria à noção de propriedade. Na visão do referido autor, daí decorreria a obrigação, lastreada na ordem internacional, de os Estados adotarem medidas contra a bitributação.

Em tempos mais recentes, outro estudioso procurou um argumento, baseado no Direito Internacional, para obrigar os países a evitarem a bitributação. Tal foi o que fez Schaumburg, que, entretanto, não apontou a ilicitude da dupla tributação a partir de considerações sobre o direito de propriedade.

Revestindo seu raciocínio de maior sofisticação, Schaumburg sustentou que a bitributação, por implicar um risco de tributação excessiva, não levaria em conta a capacidade contributiva do contribuinte, de modo a contrariar o princípio da

<sup>13</sup> Cf. UDINA, Manlio. *Il Diritto Internazionale Tributario*. Pádua: Cedam, 1949, p. 139-184.

<sup>14</sup> Cf. "Vorstand des Oesterreichischen Juristentages". *Verhandlungen des ersten österreichischen Juristentages*. Volume II (Referate und Diskussionsbeiträge). Part 5 (Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung). Viena: Manz'sche, 1961, p. 5-28 (8-12).

igualdade. Em suma, sendo o referido princípio de aceitação generalizada (um princípio de direito reconhecido pelas nações civilizadas), e figurando a capacidade contributiva como seu corolário em matéria fiscal, então a bitributação seria um ilícito internacional, por contrariar o Direito Internacional<sup>15</sup>.

Não obstante a posição de Schaumburg, há que se ver que, mesmo entre autores de origem germânica, de modo geral, a existência de um princípio de Direito Internacional a vedar a bitributação não é reconhecida; quando muito, se entende que é dever dos Estados buscar reduzi-la ou evitá-la<sup>16</sup>.

Apesar do entendimento a que usualmente chegam aqueles que se debruçam sobre o tema, as considerações sobre a bitributação enquanto um ilícito internacional merecem maiores desenvolvimentos.

Afinal, não restam dúvidas de que o princípio da igualdade, bem como o da capacidade contributiva, enquanto meio para sua concretização do primeiro, são abraçados pelos mais diversos ordenamentos, quer expressamente, quer de forma implícita. Além do caso brasileiro, onde o princípio encontra guarida no artigo 145 da Constituição, e da Itália, que o coloca no artigo 53 do mesmo diploma, Zilveti também encontrou o princípio nas Constituições da Albânia, Argentina, Bulgária, Burundi, Chile, Equador, Espanha, Grécia, Holanda, Liechtenstein e Síria, para não mencionar as jurisdições onde se toma a capacidade contributiva como valor implícito em seus sistemas jurídicos<sup>17</sup>. Pode-se afirmar, assim, que o princípio da igualdade, acompanhado de seu corolário em matéria tributária, é um princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, e, assim, fonte do Direito Internacional, nos termos do Artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Não é demais lembrar que Ricardo Lobo Torres não hesita em incluir o princípio da igualdade em matéria tributária entre os direitos humanos<sup>18</sup>. Com efeito, Koller e Pistone percebem um movimento mundial no qual direitos e garantias contidos em constituições nacionais são internacionalmente compartilhados e então adicionados à dimensão dos direitos humanos, entendidos como manifestação dos direitos fundamentais da humanidade<sup>19</sup>. Nesse cenário, surgiria um conceito amplo de direitos humanos que, desenvolvido no pós-guerra, compreenderia, também, os direitos dos contribuintes<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> Cf. SCHAUMBURG, Harald. "Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht". *Die Steuerrechtslehre in der Diskussion, in Festschrift für Klaus Tipke*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 143.

<sup>16</sup> Cf. TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. Colônia: Otto Schmidt, 1998, p. 34. No mesmo sentido: ROTHMANN, Gerd W. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de doutoramento apresentada à Universidade de São Paulo, edição do autor, p. 77; MÖSSNER, Jörg Manfred. "Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur". *Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht* 25, 1974, p. 255-287 (282).

<sup>17</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 153-159.

<sup>18</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 67.

<sup>19</sup> Cf. KOFLER, Georg; e PISTONE, Pasquale. "General issues on taxation and human rights". In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Pinares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 3-33.

<sup>20</sup> Cf. BROKELIND, Cécile. "Does the EU need a policy on taxation and human rights?" In: KO-

Em verdade, parece haver consenso sobre um impacto crescente de um suposto "Direito Internacional dos Direitos Humanos" sobre o poder tributário dos Estados<sup>21</sup>; nesse contexto, a capacidade dos direitos humanos de interferir no recolhimento de tributos pelos Estados levou Thiel a observar que a influência de tais direitos sobre o exercício da jurisdição tributária pelos entes soberanos já seria inegável<sup>22</sup>.

Não por outra razão, dispositivos da Convenção Europeia de Direitos Humanos, quando interpretados à luz do Direito Tributário, já inspiraram julgamentos da Corte Europeia de Direitos Humanos nos quais a tutela pretendida pelos contribuintes foi concedida com base em direitos humanos<sup>23</sup>. Tal foi o caso em *Shchokin v. Ukraine*<sup>24</sup>; conforme aponta Baker, nesse julgamento a Corte reconheceu que "sendo a tributação uma interferência sobre o direito de gozo da propriedade", o Primeiro Protocolo à Convenção viria a exigir que leis tributárias fossem "acessíveis, precisas e previsíveis em sua aplicação"<sup>25</sup>. Compreensíveis, assim, as palavras de Gutmann, para quem "agora é mais importante do que nunca colocar o direito tributário sob uma perspectiva de direitos humanos"<sup>26</sup>.

Ora, se acompanharmos o raciocínio de Schaumburg, acima referido, no sentido de que a bitributação, por afetar o princípio da capacidade contributiva, contraria o princípio da igualdade, então será imediato que a proteção contra a bitributação será um direito humano, porquanto assegura positivamente a igualdade. O ponto é bem observado por Gutmann, cujo ponto de vista nos traz que "a questão de saber se a bitributação é, ao fim e ao cabo, um problema de direitos humanos nunca foi levada a sério, posto haver razões muito boas para se acreditar que este é o elemento chave"<sup>27</sup>.

Do que se expôs, parece haver um bom argumento no sentido de que a bitributação é contrária ao Direito Internacional sempre que implicar excesso de exação incompatível com o princípio da capacidade contributiva. O reconhecimento dessa circunstância como um direito humano merece, assim, maior reflexão.

FLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Póiares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 113-128.

<sup>21</sup> Cf. THIEL, Servaas van. "Is there a need for international enforcement of human rights in the tax area?" In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Póiares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 153-182.

<sup>22</sup> Cf. THIEL, Servaas van. "Is there a need for international enforcement of human rights in the tax area?" In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Póiares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 153-182.

<sup>23</sup> Cf. BROKELIND, Cécile. "Does the EU need a policy on taxation and human rights?" In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Póiares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 113-128.

<sup>24</sup> Petições nº 23.759/2003 e 37.943/2006, de 14 de outubro de 2010.

<sup>25</sup> Cf. BAKER, Philip. "Some recent tax decisions of the European Court of Human Rights". In: *European taxation*. Amsterdã: IBFD, dezembro de 2010, p. 569.

<sup>26</sup> Cf. GUTMANN, Daniel. "Taking human rights seriously: some introductory words on human rights, taxation and the EU". In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Póiares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 105-112.

<sup>27</sup> Cf. GUTMANN, Daniel. "Taking human rights seriously: some introductory words on human rights, taxation and the EU". In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Póiares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 105-112.

## V. Tratados Tributários como Instrumentos para a Concretização do Direito Humano de não Bitributação

Reconhecer-se a dupla tributação como um ilícito internacional pode não fazer sentido, uma vez que não há como se imputar a responsabilidade pela transgressão a um único Estado. Pelo contrário, cada Estado tributa de acordo com sua própria legislação e, sob tal perspectiva, nenhum excesso é encontrado. Apenas se cogita prejuízo à capacidade contributiva quando se consideram os dois entes soberanos tributantes em conjunto.

A impossibilidade de encontrar um agente a quem se atribuir a culpa não serve de argumento, entretanto, contra a conclusão de que a bitributação pode ser, por si própria, excessiva.

É nesse cenário onde há que se reconhecer que um acordo de bitributação faz mais do que dividir a jurisdição tributária dos Estados contratantes: o tratado assegura aos contribuintes que sua capacidade contributiva seja observada através do afastamento da dupla tributação, *i.e.*, a eliminação da bitributação diminui os riscos de desrespeito ao referido princípio.

Se da ausência de um acordo nem sempre deriva - tal qual ocorreu no exemplo da senhora alemã - excesso de exação a afrontar a capacidade contributiva subjetiva de determinado contribuinte, é forçoso admitir que a inexistência do tratado ao menos implica o risco de que este tenha sua renda duplamente tributada. É, ao jogar pá de cal sobre esse risco, que o acordo vem a prestigiar o princípio da capacidade contributiva.

Nesse passo, o mérito do acordo assemelha-se àquele da discriminação de competências tributárias levada a cabo pela Constituição. Embora a repartição de competências não seja marca imprescindível de uma federação<sup>28</sup>, traz a virtude de impedir que diversas pessoas jurídicas de direito público se utilizem de uma mesma fonte de riqueza; se mais de um ente federativo atingir um mesmo fenômeno, então nasce o risco de a cumulação de incidências acabar ultrapassando a capacidade contributiva ali manifestada.

Assim, à semelhança do que o faz, em nosso ordenamento, a discriminação constitucional de competências tributárias, o acordo de bitributação acaba por servir de instrumento de concretização da capacidade contributiva ao proteger o contribuinte contra o risco daquilo a que Tipke se refere por "exagero de tributação" (*Überbesteuerung*)<sup>29</sup>.

Mais uma vez: claro está que a bitributação não implica, necessariamente, excesso. É inegável, entretanto, que ao se admitir que dois Estados tributem a mesma riqueza, simultaneamente, permanece o risco de cada Estado, individualmente, não incorrer em exagero mas ambos, em conjunto, acabarem por atingir a essência, dando-se o referido exagero.

Daí, mais uma vez, a afirmação de que quando dois Estados celebram um acordo de bitributação, surge, para o contribuinte, uma proteção, que consiste no afastamento, *a priori*, do risco de excesso.

<sup>28</sup> Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Busbatsky, 1972, p. 15.

<sup>29</sup> Cf. TIPKE, Klaus. "Über die Gleichartigkeit von Steuern". *Steuer und Wirtschaft* 3/1975, p. 242-251.

Ao fazê-lo, o acordo diz respeito a algo além da relação bilateral entre os Estados contratantes; ele assegura a um terceiro - o contribuinte - um verdadeiro direito humano: o direito de não se sujeitar a uma bitributação que, pelo menos potencialmente, pode implicar excesso de tributação.

Noutras palavras, em que pese não se encontrar no Direito Internacional uma regra obrigando um ou outro Estado a abrir mão de seu poder tributário, resta claro que, sempre que dois Estados celebrarem um acordo de bitributação, o direito humano do contribuinte a não dupla tributação é preservado e garantido por um instrumento reconhecido e vigente conforme o Direito Internacional.

#### VI. A Revogação de um Acordo de Bitributação como Retrocesso

Este é o ponto onde se deve perguntar: o que dizer sobre a denúncia imotivada de um acordo de bitributação? Pode um Estado, a sua inteira discricionariedade, denunciar um tratado e então negar aos seus contribuintes um direito humano que lhes foi previamente assegurado pelo acordo? Dado que dificilmente se pode negar a capacidade contributiva como um princípio de direito reconhecido pelas nações civilizadas, parece haver fortes argumentos a lastrear o entendimento de que tal comportamento violaria o Direito Internacional.

Se, por um lado, os Estados são, a princípio, livres para celebrar ou revogar acordos, há que se ter mente, por outro, que tratados tributários possuem a peculiaridade de afetar diretamente os contribuintes dos Estados Contratantes. Consoante já se referiu, os direitos protegidos pelos acordos incluem o direito a não ser sobretributado.

O Direito Internacional é marcado por um processo contínuo de desenvolvimento. Quando se estão a debater os direitos humanos, argumentos formais parecem não mais ser tomados em conta. O fato de os Estados serem soberanos e poderem revogar seus tratados não lhes permite desconsiderar direitos humanos protegidos pelo Direito Internacional.

O processo de construção do Direito Internacional em relação aos direitos humanos parece encontrar ponto nevrálgico no chamado princípio do não retrocesso, definido como uma exigência do ordenamento internacional no sentido de que normas ou padrões existentes não sejam revisados de modo a reduzir a proteção de direitos individuais ou coletivos já alcançada<sup>30</sup>.

O princípio do não retrocesso é tradicionalmente ligado aos direitos sociais. Ao reconhecer sua presença na Constituição portuguesa, Canotilho anota que, através do referido princípio, direitos sociais (tais como o direito à educação e os direitos trabalhistas) tornam-se "garantia institucional" e "direito subjetivo" uma vez que determinado grau de sua realização é alcançado. Conforme ensina o constitucionalista, o "núcleo essencial" dos direitos sociais já assegurados pelo Estado por meio de medidas legislativas deve ser considerado "constitucionalmente garantido", restando inconstitucionais quaisquer medidas que se traduzam na sua "anulação", "revogação" ou "aniquilação"<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> <[http://www.iuen.org/about/work/programmes/environmental\\_law/elp\\_news/elp\\_news\\_archive/5888/NON-REGRESSION-PRINCIPLE-KNOWLEDGE-FORUM](http://www.iuen.org/about/work/programmes/environmental_law/elp_news/elp_news_archive/5888/NON-REGRESSION-PRINCIPLE-KNOWLEDGE-FORUM)>.

<sup>31</sup> Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*, 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 332-333.

Com efeito, o princípio do não regresso já foi reconhecido pelo Tribunal Constitucional português. No Acórdão nº 509/2002, o Tribunal, após asseverar que "a generalidade da doutrina converge na necessidade de harmonizar a estabilidade da concretização legislativa já alcançada no domínio dos direitos sociais com a liberdade de conformação do legislador", afirmou que sempre que a Constituição contiver uma "ordem de legislar", "a margem de liberdade do legislador para retroceder no grau de protecção já atingido é necessariamente mínima"<sup>32</sup>.

No Brasil, referência já foi feita ao princípio do não retrocesso pelo Ministro Celso de Mello, conquanto seu voto não tenha sido seguido pela maioria dos membros do Supremo Tribunal Federal na ocasião<sup>33</sup>. Conforme atestou o Ministro, o referido princípio diria respeito ao "tema de direitos fundamentais de carácter social", impedindo "que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive" caso "alcançado determinado nível de concretização".

Apointa-se a presença do princípio do não retrocesso também na Convenção Americana de Direitos Humanos no âmbito da Organização dos Estados Americanos, cujo Artigo 41 atribui à Comissão Interamericana de Direitos Humanos a competência para formular recomendações aos Estados-membros "no sentido de que adotem medidas progressivas em prol dos direitos humanos no âmbito de suas leis internas e seus preceitos constitucionais".

Não há como se ignorar que, recentemente, o princípio também tem sido endereçado nos debates internacionais em matéria ambiental. Nesse sentido, a Resolução do Parlamento Europeu editada em fins de 2011 a respeito da Conferência da ONU sobre Desenvolvimento Sustentável de 2012 (Rio+20) clamou pelo "reconhecimento do princípio do não retrocesso no contexto da proteção ambiental, assim como direitos fundamentais"<sup>34</sup>.

Ainda no mesmo sentido, a União Internacional para a Conservação da Natureza define o princípio do não retrocesso como vero obstáculo à revisão de regras já adotadas pelos Estados, caso esta venha a prejudicar o padrão de proteção de direitos individuais e coletivos já conquistado<sup>35</sup>.

Nada obstante as recentes manifestações acima reproduzidas, o referido princípio, postulando a preservação de cada lei e acordo que assegure um melhoramento na proteção de direitos fundamentais no sentido de proibir qualquer retração no patamar de proteção já garantido, ainda está em desenvolvimento, e não é pacífico poder ser proclamado como ponto comum entre a comunidade internacional.

Em verdade, a consolidação do princípio do não retrocesso encontra dificuldades em razão da crise econômica atualmente experimentada pelos países de-

<sup>32</sup> Tribunal Constitucional, Acórdão nº 509/2002, *Diário da República*, 1.ª Série-A, de 12 de fevereiro de 2003.

<sup>33</sup> Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105-8/DF, julgamento em 18 de agosto de 2004.

<sup>34</sup> Cf. "European Parliament resolution on developing a common EU position ahead of the United Nations Conference on Sustainable Development (Rio+20)" (Resolução nº 29, de setembro de 2011), disponível em <<http://www.europarl.europa.eu>>.

<sup>35</sup> <[http://www.iuen.org/es/noticias/noticias\\_por\\_fecha/2010\\_news\\_sp/agosto\\_news\\_2010/5888/NON-REGRESSION-PRINCIPLE-KNOWLEDGE-FORUM](http://www.iuen.org/es/noticias/noticias_por_fecha/2010_news_sp/agosto_news_2010/5888/NON-REGRESSION-PRINCIPLE-KNOWLEDGE-FORUM)>.

envolvidos. Nesse sentido, exemplo de crítica ao princípio é aquela feita por Huffmann, para quem a legislação ambiental, por equivaler a qualquer outro tipo de regulação, estaria inserida na lógica segundo a qual a relação entre custo e benefício relacionados a determinada norma é que deve dar a medida da conveniência de sua manutenção; assim, se os custos de certo regramento excedem os seus benefícios, sua existência não mais se justificaria, dado sua manutenção ser contraprodutiva<sup>36</sup>.

Apesar dos desafios à sua consolidação, não há como se negar, na esteira do raciocínio de Prieur, que o princípio do não retrocesso está “emergindo nos Estados e em nível internacional”<sup>37</sup>.

A perspectiva que se apresenta é interessante. Caso o princípio do não retrocesso se firme internacionalmente, tornando-se fonte de Direito Internacional, argumentos surgirão em auxílio daqueles que buscam sustentar a ilicitude da dupla tributação e, mais do que isso, da revogação de um acordo de bitributação.

É dizer, a confirmação do princípio do não retrocesso pode trazer um novo argumento para a proteção dos contribuintes face à decisão unilateral de um Estado em denunciar um acordo tributário. Ainda que ambos os Estados contratantes concordem na revogação, permaneceria sempre a evidência de que contribuintes estariam sujeitos a um excesso de exação contra o qual se encontravam anteriormente protegidos.

## VII. Conclusão

O princípio da capacidade contributiva, na sua qualidade de princípio geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, parece indicar haver subsídio no Direito Internacional contra a ideia de que, conquanto indesejável, a bitributação não seria um ilícito. Tal argumento tem sido rejeitado não a partir de seus fundamentos, mas em razão do fato de não haver como se responsabilizar, isoladamente, um ou outro Estado pelo ilícito.

Quando dois Estados celebram um acordo de bitributação, o direito dos contribuintes a não dupla tributação torna-se protegido pelo Direito Internacional. Nesse sentido, a denúncia ou revogação de tratados fiscais implicariam um retrocesso em relação ao padrão de proteção de tal direito. Se o direito a não bitributação é um direito humano, tal revogação afetará garantias já inseridas na órbita do Direito Internacional.

Não há consenso quanto à existência de um princípio do não retrocesso no Direito Internacional. Por outro lado, tampouco há como se ignorar a aceitação progressiva do referido princípio, especialmente no campo do direito ambiental e social. Os argumentos ali apresentados parecem extensíveis a todos os direitos humanos.

O reconhecimento do princípio do não retrocesso pode implicar a obrigação de Direito Internacional dos Estados contratantes em encontrar maneiras de as-

segurar que o direito do contribuinte a não ser duplamente tributado seja protegido. Isto significa que, em caso de revogação unilateral, contribuintes podem exigir que o Estado em questão certifique-se de que haverá medidas unilaterais concretas a conferir o mesmo grau de proteção anteriormente dado pelo tratado. Se ambos os Estados revogam o tratado, então estes estariam obrigados pelo Direito Internacional a celebrar um novo acordo, retroativo à data do término do anterior, com o propósito de evitar prejuízo à posição dos contribuintes.

<sup>36</sup> Cf. HUFFMANN, James L. “The EU’s ‘Non-regression’ Gambit”. *Wall Street Journal* de 11 de novembro de 2011, disponível em <<http://online.wsj.com>>.

<sup>37</sup> Cf. PRIEUR, Michel. “Non-regression in environmental law”. *Surveys and perspectives integrating environment & society* v. 5, n° 2. Institut Veolia Environment, 2012, disponível em <<http://sapiens.revues.org>>.