

Editora Quartier Latin do Brasil
Rua Santo Amaro, 349 - CEP 01315-001
Vendas: Fone (11) 3101-5780
Email: vendas@quartierlatin.art.br
Site: www.quartierlatin.art.br

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

ROBERTO FERRAZ (*coordenador*)

PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO

ALCIDES JORGE COSTA
ALEJANDRO C. ALTAMIRANO
DANIEL GUTMANN
ENRICO DE MITA
FERNANDO AURELIO ZILVETI
FERNANDO FACURY SCAFF
HAMILTON DIAS DE SOUZA
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ OSVALDO CASÁS
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
JUAN CIANCIARDO
LUÍS EDUARDO SCHOUERI
PASQUALE RUSSO
RICARDO LOBO TORRES
ROBERTO FERRAZ
TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

APÊNDICE: FRIEDRICH HAYEK

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, inverno de 2005
www.quartierlatin.art.br

e irretroatividade revelam-se indispensáveis para evitar a incerteza entre os contribuintes, sem prejuízo da retroatividade das normas sancionadoras mais favoráveis; 6. É necessário que o ordenamento tributário esteja integrado por normas claras, precisas e estáveis. Portanto, deve-se evitar a minúcia, a frequência e proliferação de disposições, as cláusulas derogatórias confusas, os reenvios excessivos e as regulações obscuras, que são defeitos frequentes que conduzem à imperfeição da legislação tributária. Para tal fim, enfatizar-se-á a necessidade de que os Órgãos Legislativos utilizem para a redação das normas tributárias comissões específicas constituídas por especialistas; 7. Deve-se reconhecer o direito do contribuinte de fazer consultas a respeito do conteúdo e alcance das normas a serem aplicadas a cada caso concreto. A Administração deve responder num prazo breve e decisivo, vinculando tais consultas à sua resposta; 8. A segurança jurídica requer a manutenção estrita do princípio de legalidade. No caso da Constituição autorizar a delegação de faculdades legislativas, a lei deve respeitar as condições estabelecidas pela Constituição e fixar com precisão os parâmetros com os quais o Poder Executivo deve orientar-se no exercício de tais faculdades; 9. A legislação de emergência emanada do Poder Executivo não deve versar sobre matéria tributária. Entretanto, se isso for permitido excepcionalmente pelas disposições constitucionais, as normas dessa classe devem ter caráter transitório, ficando submetidas à ratificação do Poder Legislativo; 10. As isenções e benefícios tributários concedidos por prazo determinado ou condicionalmente, não devem ser revogados ou reduzidos antes do vencimento de tal prazo ou do cumprimento da condição, com respeito aos contribuintes que atenderam a todos os requisitos exigidos pela lei que os outorgou. Em caso contrário, o contribuinte deverá ser indenizado pelos prejuízos que tenha sofrido".⁷²

72 INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. "Resoluções das Jornadas - Atualização", p. 3 e segs., Montevidéu, 1996.

PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: TERRITORIALIDADE, FONTE E UNIVERSALIDADE

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP, Professor dos cursos de Pós graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie, Professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas -EAESP/FGV, Vice-Presidente do IBDT/USP e Advogado em São Paulo

PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: TERRITORIALIDADE, FONTE E UNIVERSALIDADE

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe-se a examinar três princípios fundamentais do Direito Tributário Internacional, quais sejam: o princípio da territorialidade, o princípio da fonte e o princípio da universalidade. Antes que se proceda, porém, ao exame do conteúdo destas normas, faz-se mister expor breves considerações propedêuticas relativas ao papel dos princípios no sistema do Direito, enquanto elementos inerentes à sua coerência e racionalidade, bem como vetores de direcionamento da interpretação das demais normas que o constituem.

A doutrina tributária, especialmente sob influência da Escola de Colônia, acolhe a idéia de que a existência de princípios norteadores decorre da igualdade.

É importante tomarmos em conta tal premissa, tendo em vista, a inclusão, entre nós, do princípio da igualdade – verdadeiro pilar do Estado de Direito – dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150 da Constituição Federal), a par da previsão genérica de isonomia (incluída no art. 5º do texto constitucional).

Dos dispositivos constitucionais concernentes ao princípio da igualdade, verifica-se que a igualdade referida é sempre relativa, havendo tratamento igual a pessoas que se encontrem em situação equivalente. Entretanto, esta relatividade – da qual depende a aplicação do princípio da igualdade – exige que o legislador pautar-se por parâmetros (critérios de comparação) para diferenciar os contribuintes que não se encontram em situação equivalente.

É, aliás, o que ensina o maior expoente da Escola de Colônia, Klaus Tipke, em diversas de suas obras. Vejamos:

"A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa; o que é completamente igual é idêntico; o princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual; para a comparação relativa torna-se necessário um critério concreto de comparação. Logra-se extrair em critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados"¹.

Resta claro, portanto, que o princípio da igualdade exige a aplicação coerente dos parâmetros adotados pelo legislador.

Mais tarde, Klaus Tipke aprofundou seu raciocínio, debruçando-se sobre a questão que interessa ao presente estudo. Segundo o jurista alemão, não se põe em dúvida o fato de que a liberdade do legislador, em matéria tributária, é bastante ampla. O que importa saber é se, uma vez tendo o legislador eleito certos critérios, pode ele aplicá-los aleatoriamente ou, ao contrário, impõe-se a adoção consistente destes critérios. Vejamos:

"A idéia de generalidade do conceito de justiça fundamenta-se no princípio da igualdade. Por isso, o princípio da igualdade exige substancialmente consequência valorativa ou coerência.

1 Cf. K. Tipke, *Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário*, in *Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Brandão Machado (org.), São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 515 - 527 (520). Em que pese o fato de as conclusões deste jurista basearem-se em premissas do Direito alemão, parece correto estendê-las ao Direito pátrio, já que também o nosso constituinte adotou o princípio da igualdade como alicerce do ordenamento jurídico brasileiro.

O legislador deve seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu com coerência sistêmica ou valorativa; uma vez tendo ele tomado decisões valorativas, deve ele mantê-las coerentemente"².

Observa-se, então, que o legislador encontra-se obrigado a aplicar coerentemente os princípios por ele mesmo eleitos, sob pena de ferir o princípio da igualdade. Confira-se:

"Sem a adoção de princípios, não há como comparar, carecendo a aplicação do princípio da igualdade de uma medida e, portanto, de uma fundamentação. Só à luz dos princípios abrangentes e relevantes é que se pode dizer se o princípio da igualdade foi observado ou ferido. Entretanto, pela falta de um parâmetro de comparação, a inexistência de princípios, o caos jurídico, não provoca uma ofensa ao princípio da igualdade e, pois, à justiça. Ao contrário, a inexistência de princípios constitui abuso, por parte do legislador, de seu poder discricionário, ou arbítrio e pois, uma ofensa básica ao princípio da igualdade e, ao mesmo tempo à justiça"³.

Infere-se desta análise que os princípios apresentam relação de inerência com a coerência do sistema jurídico, e que a interpretação deste sistema deve tomá-los como base. Nesse cenário, o legislador é obrigado a escolher princípios que direcionem a aplicação das normas e, a partir do momento que estes são escolhidos, ele é obrigado a aplicá-los coerentemente, sob pena de caracterizar o arbítrio se não o fizer.

Constatada a importância dos princípios para o sistema jurídico, notadamente para o Direito Tributário, pensemos que igual atenção merecem os princípios quando do estudo do Direito Tributário Internacional. Daí debruçarmos sobre três dos princípios que já se vão firmando neste novel ramo jurídico.

2 Cf. K. Tipke, *Die Steuerechtsordnung*, Colônia, Verlag, Dr. Otto Schmidt, 1993, vol I, p. 354.
3 Idem, p. 345.

2. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

Princípio informador do Direito Tributário Internacional, a territorialidade relaciona-se com o aspecto espacial do fato gerador do tributo. Dada a afirmação de que “não existe Estado sem território”⁴, a noção de territorialidade guarda uma conexão estrita com a própria evolução da teoria do Estado e suas relações internacionais.

Em linhas gerais, a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um *elemento de conexão* com o seu território. No entanto, o próprio significado que se veio emprestando ao vocábulo é ambíguo⁵, sendo isso uma das causas que levam alguns autores a afirmar a existência da territorialidade enquanto outros a afastam, sem se notar que uns e outros podem estar se referindo a conceitos diversos, a diferentes aspectos, ou visualizando-a sob diferentes ângulos.

A territorialidade surge, numa primeira acepção, como mero critério de política econômica⁶. Na tributação sobre o consumo (no Brasil, ICMS e IPI), o referido critério surge na busca de tributarem-se os bens no país de seu produtor (origem) ou de seu consumidor (destino)⁷.

A) SENTIDO REAL E PESSOAL DA TERRITORIALIDADE

Um dos critérios de divisão da territorialidade é a sua separação em sentido pessoal e real, exigindo aquela que a tributação se limite a atingir pessoas sediadas, domiciliadas ou residentes no território, enquanto esta demanda que a situação tributada tenha vínculo com o território (local da fonte de produção ou pagamento de um rendimen-

to, o local do estabelecimento permanente, o local do exercício da atividade ou da situação do bem, local da abertura do inventário etc.)⁸. Bulhões Pedreira denomina “econômico” o critério da determinação da competência tributária baseado no local da produção do rendimento e “político” o critério baseado no local de residência do beneficiário do rendimento⁹. A territorialidade em sentido real é o que a doutrina denomina, hoje, princípio da fonte, enquanto o princípio da residência vincula-se à territorialidade em sentido pessoal. A este tema voltar-se-á mais adiante.

B) VALIDADE E EFICÁCIA

Ao lado do conflito fonte-residência, o princípio da territorialidade permite outras duas acepções, considerando os aspectos de validade (*domaine de validité, Geltungsraum*) e eficácia (*sphère d'efficacité, Wirkungsraum*) da norma tributária.

A análise da validade da norma tributária, sob o ponto de vista da territorialidade, questiona a legalidade de a lei tributária contemplar fatos internos e no exterior e, em caso afirmativo, se a ausência de qualquer elemento de conexão com o território invalida, ou não, a norma tributária – pode-se aqui falar em territorialidade em sentido material. Assim, em sentido material, o princípio da territorialidade diria respeito, apenas, ao alcance abstrato das normas¹⁰.

No que tange à eficácia da norma tributária, indaga-se sobre a possibilidade de a lei tributária ser imposta, ou seja, sobre a executibilidade do crédito tributário. Sob o ponto de vista da territorialidade, então, a principal indagação é relativa à possibilidade de execução da lei fiscal fora dos limites do território, o que poderia implicar uma violação, por um Estado, da soberania exercida por outro ou do Direi-

4 Cf. D. de Abreu Dallari, *Elementos de Teoria Geral do Estado*, 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 1991, p. 76.

5 Cf. C. Sacchetto, Territorialità (dir. trib.) (verbeta), in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XLIV, Milão, Giuffrè, 1992, pp. 303-332 (304).

6 Cf. C. Sacchetto, op. cit. (nota 5), pp. 305.

7 Cf. R. Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 10ª ed. Atualizada, Rio de Janeiro, Renovar, 2003, p. 90.

8 Cf. A Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 24.

9 Cf. J. L. Bulhões Pedreira, *Imposto de Renda*, Rio de Janeiro, Justec, 1971, pp. 2-67.

10 Cf. O. Bühler, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts – IStR – Ein Systematischer Versuch*, Amsterdam, Internationales Steuerelementationsbüro, 1964, pp. 163-164.

to Internacional. Tal análise poderia ser descrita como a territorialidade em sentido formal.

C) ASPECTOS INTERNO E EXTERNO

Validade e eficácia, por sua vez, podem desdobrar-se em aspecto interno e outro externo.

Cogita-se do aspecto interno da territorialidade¹¹ quando se questiona quais as leis que se aplicam (validade e eficácia) num território determinado. Assim, afirma-se que as leis tributárias internas aplicam-se no território nacional de modo generalizado, inclusive aos não nacionais (territorialidade em sentido positivo), vedada a aplicação do ordenamento jurídico estrangeiro pelos órgãos de jurisdição local (territorialidade em sentido negativo)¹², esta última, é claro, a menos que o próprio ordenamento interno preveja a aplicação da lei estrangeira, o que pode dar-se, por exemplo, em caso de qualificação. Neste sentido, poder-se-ia dizer que o princípio da territorialidade é plenamente aceito em matéria tributária.

O aspecto externo da territorialidade levará em conta a validade e eficácia da norma tributária fora do próprio âmbito territorial¹³. Ou seja, sobre a validade de uma norma que atinja fatos externos ao território e a sua eficácia em terras estrangeiras.

D) O CASO LOTUS

A discussão entre a existência da territorialidade material e formal, em seu aspecto externo, remonta a um caso julgado pela Corte Permanente de Justiça Internacional que, em decisão de 1927, no caso "Lotus", julgou ser possível a extensão da lei de um país a situações ocorridas no exterior¹⁴. "Lotus" era uma embarcação francesa que, em 1926, colidiu com um barco turco, o "Boz-Kourt" que afundou, atingindo oito pessoas. Chegando o "Lotus" a Constantinopla, o oficial francês Desmons, convocado pelas autoridades locais a prestar depoimento, acabou

sendo condenado a noventa dias de prisão por homicídio culposo, juntamente com o capitão do navio turco. O governo francês protestou contra a decisão, que acabou sendo levada à Corte Permanente. A Corte decidiu que a independência dos Estados é a regra em direito internacional; limitações a tal independência não se presumem, somente podendo decorrer de acordos internacionais ou de princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas. No caso, o ato da Turquia não contrariava qualquer princípio de direito nem se limitava por acordos internacionais. Fixava-se, destarte, o princípio de que a liberdade dos Estados somente se limita por acordos internacionais ou por princípios comuns¹⁵. Segundo a corte, "a limitação primordial que impõe o direito internacional ao Estado é a de excluir – salvo a existência de uma regra em contrário que permita – o exercício de seu poder sobre o território de um outro Estado. Neste sentido, a jurisdição é certamente territorial. Mas daí não decorre que o Direito Internacional proíba um Estado de exercer, no seu próprio território, sua jurisdição em todos os casos que versem sobre circunstâncias ocorridas no estrangeiro. Longe de proibir de uma maneira geral que os Estados estendam suas leis e sua jurisdição a pessoas, bens ou atos fora do território ele [o Direito Internacional Público] deixa-lhes, nesse aspecto, uma grande liberdade, que não é limitada senão por algumas regras proibitivas em alguns casos; nos demais casos, cada Estado fica livre para adotar os princípios que ele considera melhores e mais convenientes".

A mesma distinção entre territorialidade material e territorialidade formal extrai-se da lição de Verdross e Simma, para os quais do caso Lotus decorre a necessidade de se distinguir o âmbito espacial de validade da norma primária (aquela que prescreve em abstrato um determinado comportamento) e o da sanção, o primeiro referindo-se ao "jurisdiction to prescribe" e o último, "jurisdiction to enforce", por que apenas o último estaria limitado pelo aspecto territorial¹⁶. A partir daí,

11 Cf. C. Sacchetto, op. loc. cit. (nota 5).

12 Cf. A Xavier, op. cit. (nota 8), p. 23.

13 Cf. C. Sacchetto, op. cit. (nota 5), p. 305.

14 *Publications de la Cour Permanente de Justice Internationale*, serie A nº 10, p. 19 e ss.

15 Cf. L. Le Fur, *Précis de Droit International Public*, 3ª ed., Paris, Dalloz, 1937, pp. 501-503.

16 Cf. A. Verdross e B. Simma, *Universelles Völkerrecht – Theorie und Praxis*, Berlin, Duncker & Humblot, 1976, pp. 635-636.

conclui-se que o Direito Internacional Público não impede um Estado de contemplar, em seu antecedente normativo, circunstância que ultrapasse seu âmbito territorial.

Não obstante, vale chamar a atenção, neste ponto, para a opinião divergente de Martha, para quem a decisão do caso Lotus estaria sendo mal interpretada pelos internacionalistas e, por conseqüência, também pelos tributaristas. Com efeito, o autor sustenta que a jurisdição fiscal dos Estados estaria confinada a eventos que estejam dentro (*within*) da soberania, razão porque se devem identificar os limites da última. Assim, casos de conflitos poderão decorrer de uma das partes estar atuando em excesso de seus limites de soberania e, portanto, com excesso de jurisdição (*excessive jurisdiction*) ou pode ser um caso de concorrência legítima de jurisdição¹⁷. Referindo-se especificamente ao caso Lotus, a leitura do autor é no sentido de que o precedente não seria uma negação do princípio da territorialidade material, mas, ao contrário, sua afirmação, já que no caso, a Corte decidiu que um navio que navega com a bandeira de um Estado é parte do território daquele Estado. Assim, o naufrágio que afeta uma embarcação turca produz conseqüências no território (estendido) turco, legitimando-se, daí, a pretensão legislativa da Turquia¹⁸. A partir daí, o autor sustenta que o Direito Internacional Público exigiria que mesmo o antecedente da norma contemplasse fatos com alguma conexão com o território, podendo este, entretanto, ser estendido às embarcações nacionais que navegam em águas internacionais.

Embora Martha tenha razão quando observa que, no caso Lotus, não teria sido necessário que se discutisse a existência do princípio da territorialidade material, já que o caso concreto não deixava de ter uma ligação com o território turco, o precedente não perde sua importância, tendo em vista a afirmação da Corte no sentido de que os Estados têm a liberdade de incluir no precedente da norma situações ocorridas além-fronteiras.

17 Cf. R. Silvestre J. Martha. *The jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*. (series on international taxation, nº 9), Deventer, Kluwer, 1989, p. 7.

18 Idem, p. 40-41.

E) TERRITORIALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A extensão das conclusões do caso Lotus à matéria tributária vem sendo acatada pela doutrina, afastando-se, destarte, a existência de um princípio da territorialidade em sentido material, a impedir que a lei tributária contemple fatos ocorridos fora do espaço territorial¹⁹. Inexistente o princípio da territorialidade material, há quem chegue a afirmar que um Estado poderia, em tese, contemplar situações ocorridas em qualquer parte do mundo, ainda que sem conexão com seu território, sem por isso incorrer em ilícito internacional²⁰. Neste sentido, sustenta Gerd W. Rothmann que o limite da competência tributária teria limites apenas no plano da execução das pretensões fiscais, sendo teoricamente possível que todos os Estados tributem fatos em qualquer lugar do mundo²¹.

Não obstante tal entendimento doutrinário, há que ponderar novamente o argumento de Martha, acima reproduzido, mas no sentido de que a jurisdição não pode ultrapassar a extensão do poder soberano do Estado. Daí decorre a estranheza em se pretender, afastada a territorialidade material, que seja possível ao Estado alcançar situações com as quais não mantenha qualquer conexão. O referido autor vai além, entretanto, ao sustentar que o Estado apenas mantém jurisdição sobre os seus cidadãos (princípio da nacionalidade) ou sobre situações ocorridas em seu território, dali extraindo que não provém do princípio da soberania a pretensão de se tributarem rendimentos do exterior auferidos por estrangeiros, ainda que residentes; tal prática, embora válida internacionalmente, teria por fundamento um costume internacional, sem

19 Cf. E. Herzfeld, *Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems*, Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de Heidelberg, 1932, p. 432 e ss.; Klaus Vogel, *Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht*, in *Deutsches Steuerrecht*, ano 6, 1968, pp. 427-434 (429-430); _____, Moris Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 4ª ed., München, Beck, 2003, p. 119.

20 Cf. A Borrás, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 20.

21 Cf. G. W. Rothmann, *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*, Tese de doutorado, São Paulo, USP, s.d. p. 2. Em igual sentido, v. G. de Castro Moreira Júnior, *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*, São Paulo, Aduaneiras, 2003, pp. 36-37.

ligação, portanto, com os princípios do Direito Internacional²². Em consequência, encontrar-se-ia a territorialidade assim delimitada: (i) pelo princípio da soberania, rendimentos (universais) auferidos pelos nacionais ou a situações ocorridas no território; (ii) por um costume internacional, a rendimentos auferidos por residentes (não nacionais), fora do território. Vêem-se, assim, identificados os critérios (elementos de conexão) reconhecidos para a tributação: nacionalidade, fonte e residência. A ligação (conexão) de um desses elementos ao território possibilitaria o exercício da tributação.

A objeção de Martha pode encontrar precedentes já nas idéias de Isay e de Blumenstein, os quais, por argumentos diversos, também sustentavam a Territorialidade.

A tese de Blumenstein em muito se assemelha ao argumento de Martha, já que o autor sustentava a existência de uma correlação entre a soberania fiscal e a soberania territorial²³. Esta argumentação é afastada por Spitaler, que alega que a competência material dos Estados é ilimitada territorialmente, podendo os Estados se valer de expedientes como a substituição ou a sucessão para atingir circunstâncias não relacionadas ao território²⁴. Deve-se notar, neste ponto, que a contestação apresentada apenas se refere à necessidade do elemento territorial no exercício da soberania; não se nega, entretanto, que seja necessário o exercício do poder soberano para que seja possível a tributação. Neste sentido, parece paradigmático o caso Santa Clara Estates Claim, quando ficou claro que na ausência de soberania, é impossível a tributação. Com efeito, a Santa Clara Estates Company era uma pessoa jurídica britânica que atuou no distrito de Orinoco, na Venezuela, numa área ocupada de fato

22 Cf. R. Silvestre J. Martha, op. cit. (nota 17), p. 53.

23 Cf. E. Blumenstein, *System des Steuerrechts*, 4ª edição revista por Peter Locher, Zürich, Schulthess, 1992, p. 1. A idéia parece ter sido acatada por Ruy Barbosa Nogueira, para quem "em razão da soberania ou poder de império que o Estado tem sobre as pessoas e coisas de seu território, tem ele também a possibilidade, de direito e de fato, de exigir tributos." Cf. *Curso de Direito Tributário*, 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 1986, p. 123.

24 Cf. A Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 2ª edição, Colônia, Otto Schmidt, 1967, pp. 159-169.

pelo regime revolucionário do General Matos, de maio de 1902 a maio de 1903. No exercício do controle efetivo do distrito, o regime de Matos também impunha que as empresas ali presentes lhes fornecessem gêneros de subsistência. Depois de sua derrota, o General Matos fugiu para a Ilha de Curaçao, de onde declarou, em junho de 1903, o fim da guerra. *Ipsa facto*, o governo venezuelano retomou seu território nacional e pretendeu exercer, retroativamente, seu poder soberano, incluindo a cobrança de tributos pelo período em que o governo Matos controlou a área. O caso foi levado à Comissão de Queixas Britânico-Venezuelana, que considerou o ato venezuelano indefensável do ponto de vista do direito, da lógica e da ética, tendo em vista que o governo venezuelano não exercia soberania durante aquele período²⁵.

Já Isay baseava sua argumentação no costume internacional, revelando que a prática comum dos Estados, de não tributarem rendimentos que não tivessem conexão com seu território, revelaria um direito costumeiro internacional²⁶.

Com efeito, ao lado dos tratados e dos costumes internacionais, o Direito Internacional reconhece como sua fonte, positivada pelo artigo 38 da Corte Internacional de Justiça, os princípios de Direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas. Estes, por sua vez, não se extraem apenas da doutrina e jurisprudência consolidadas (método dedutivo), mas também da prática reiterada dos Estados (método indutivo)²⁷. Daí que a constatação de que os Estados buscam alguma conexão a seu território para fundamentarem a sua tributação pode ser indício de um tal princípio.

Este argumento é contestado por Spitaler, que questiona a própria afirmação de que os Estados observem limites para a sua tributação mas, ainda que mantenham, afirma que tais limites não são uniformes. Para este autor, a idéia de um costume internacional revela otimismo

25 Cf. R. Silvestre J. Martha, op. cit. (nota 17), p. 14-15.

26 Cf. Isay, *Internationales Finanzrecht*, Stuttgart-Berlin, 1934, p. 29 *apud* Gerd W. Rothmann, op. cit. (nota 21), p. 2.

27 Acerca dos princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas, v. o nosso *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: "Treaty Shopping"*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1995.

por parte de Isay, podendo sua observação, quando muito ser considerada como algo desejável, um direito por vir (*werdendes Recht*)²⁸.

Embora não se possa discordar da constatação de que os limites adotados pelos diversos Estados no exercício de seu poder de tributar são muito variados, a crítica de Spitaler — não parece ser suficientemente forte para que se deixe de lado o fato de que a tese de Isay não precisaria levar à existência de um único limite, observado universalmente, para o exercício da tributação. Afinal, se é verdade que os Estados adotam limites variados, também parece correto afirmar que os legisladores, com maior ou menor grau, limitam sua pretensão tributária a fatos que com eles tenham conexão (pessoal ou real).

Observa este costume internacional Heleno Tôrres, o qual se refere à necessidade de um contato efetivo, ou conexão efetiva (*genuine link*), entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente²⁹. Os elementos de conexão, por certo, variam; entretanto, na ausência de algum elemento de conexão, incoorre a tributação.

Neste sentido, o princípio da territorialidade encontra suporte, também, na própria idéia de capacidade contributiva. Justificação³⁰ para a escolha daqueles eventos que darão nascimento à obrigação tributária, a capacidade contributiva foi acolhida, nos mais diversos ordenamentos jurídicos, de modo tácito ou expresso³¹, como critério para a concretiza-

28 Cf. A. Spitaler, op. cit. (nota 24), pp. 165-166.

29 Cf. H. Tôrres, *Pluriributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*, 2ª ed. Ver. Atual. e ampl., São Paulo, Rev. dos Tribunais, 2001, p. 69; _____. *Princípio da Territorialidade e Tributação de Não Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, Direito Tributário Internacional Aplicado*. _____. (coord.), São Paulo, Quartier Latin, 2003, pp. 71-107 (76).

30 Acerca da aceitação do princípio da capacidade contributiva como justificação, ou causa, da exigência de tributos, v. a nossa tese, com referências bibliográficas: *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*, Tese de titularidade, São Paulo, USP, 2002, pp. 167-190; 340-347.

31 No Brasil, artigo 145, § 1º da Constituição Federal; na Itália, art. 53 da Constituição. Além da França e Itália, pesquisa recente de Fernando Aurelio Zilvetti revelou a existência do princípio nas constituições da Albânia, Argentina, Bulgária, Burundi, Chile, Equador, Espanha, Grécia, Holanda, Iugoslávia, Liechtenstein e Síria. Cf. _____. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, S. Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 153-159.

ção do princípio da igualdade. A adoção de tal princípio, por sua vez, impõe que o contribuinte esteja, perante o Estado, em uma situação suscetível de avaliação econômica. Daí a residência aparecer como uma ficção jurídica³², já que o elemento pessoal aponta a existência de relações econômicas no âmbito do Estado, seja o gozo de bens, seja a sua participação em atos ou fatos de conteúdo econômico³³.

A relação entre a capacidade contributiva e a limitação da tributação dos não residentes também é defendida por Ezio Vanoni, o qual propõe um liame entre o referido princípio, acolhido nos ordenamentos positivos dos Estados civilizados³⁴, costume internacional (e, nesse sentido, norma jurídica) proveniente do preceito ético de que o estrangeiro pode ser tributado somente enquanto participe da vida do Estado que o acolhe, e na medida de tal participação. Também Maffezzoni vale-se do princípio da capacidade contributiva para limitar o poder de tributar aos fatos que se apresentam como manifestações objetivas do gozo de serviços públicos oferecidos pelo Estado (revelando sinais da teoria do benefício), ou como fato impeditivos de tal gozo por parte de outrem³⁵.

A tais fundamentos, deve-se somar o aspecto prático de que o Estado apenas terá condições de medir a capacidade contributiva daqueles que com ele mantenham alguma relação mais próxima (residência, permanência duradoura, sede ou administração), as quais se vêem reduzidas no caso de residentes no exterior, cuja capacidade contributiva apenas se vê alcançada pelos Estados com relação a fatos a eles relacionados³⁶.

32 Cf. C. Sacchetto, op. cit. (nota 5), p. 316.

33 Cf. M. Udina, *Il Diritto Internazionale Tributario*, Padova, CEDAM, 1949, pp. 58-59.

34 Cf. E. Vanoni, *Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, Padova, CEDAM, 1932, p. 77.

35 Maffezzoni justifica a segunda hipótese arguindo que há atos ilícitos lesivos dos interesses protegidos pelo ordenamento jurídico e, portanto, pelos serviços públicos do Estado podendo considerar-se, pois, fatos impeditivos do gozo, por outrem dos serviços públicos e, portanto, de sua capacidade contributiva. Não nos parece, entretanto, possível estender tal hipótese ao sistema brasileiro, onde não se cogita da tributação dos atos ilícitos. Cf. Federico Maffezzoni, *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, UTET, 1970, pp. 17-18.

36 Cf. K. Tipke e J. im Lang, *Steuerrecht*, 16ª ed. Revista, Köln, Otto Schmidt, 1998, p. 33.

Não se pode deixar de ressaltar, por outro lado, que a conexão com o Estado já não se faz apenas com base territorial. Admitida a conexão a partir do elemento pessoal, poder-se-á conceber que esta não se limite aos casos de residência (quando, afinal, ainda resta uma conexão com o território), mas se estenda à nacionalidade. Esta, conquanto abandonada pela maior parte dos países, ainda não foi de todo rejeitada, sendo o caso mais notório de sua aplicação o dos Estados Unidos da América. Adotada a nacionalidade como elemento de conexão, concebe-se que nacionais não residentes, auferindo rendimentos fora do território, estejam sujeitos à tributação.

Dáí parecer acertado sustentar que a territorialidade, em seu sentido estrito (ligação a um território), já não mais pode ser aceita. Quando se cogita da existência de um princípio da territorialidade, no Direito Tributário Internacional, não se defende a existência de uma limitação a fatos ocorridos num território, mas sim a exigência de que a situação a ser atingida pela tributação possua alguma conexão com o Estado tributante. É a "territorialidade material limitada"³⁷.

Como observa Sacchetto, os elementos de conexão destacam-se do vínculo com o território e passam a se ligar ao Estado, já que se admite que o poder de criar normas jurídicas não deriva do poder do Estado sobre o território e sobre as pessoas que ali se encontram, não se limitando, pois, aos confins daquele poder.³⁸ A conexão ao Estado poderá ser pessoal (residência, nacionalidade) ou real (fonte, pertença econômica, local de pagamento etc.). Assim entende-se que a territorialidade poderá ser empregada tanto para a definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária (caso em que somente as pessoas físicas residentes no País e as pessoas jurídicas ali sediadas é que estarão sujeitas à tributação) quanto da renda sujeita ao imposto³⁹. Outrossim, ausente uma conexão com o Estado, é prática reiterada (costume internacional) ou,

37 Cf. W. Hebing, *Internationales Steuerrecht (verbete)*, *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, vol. I, 2ª ed., München, Beck, 1981, pp. 798-802 (799-800).

38 Cf. C. Sacchetto, *op. cit.* (nota 5), pp. 313 - 314.

39 Cf. J. L. Bulhões Pedreira, *op. cit.* (nota 9), pp. 201-202.

mesmo, princípio geralmente reconhecido, que fica afastada a possibilidade de tributação.

Não se pode, entretanto, deixar de reconhecer a procedência da crítica⁴⁰ de que o princípio da territorialidade, enquanto mero limitador da possibilidade de se exigirem tributos sem qualquer conexão da situação da vida internacional com o território, tenha ela natureza real ou pessoal, perde valia na construção dogmática do Direito Tributário Internacional, dando lugar ao estudo do princípio da universalidade. Assiste-se, neste sentido, ao que Sacchetto⁴¹, valendo-se da lição de Kruger, denomina o "declínio" do princípio da territorialidade, apontando a "desmaterialização" do princípio da territorialidade de seu conteúdo originário, o território, enquanto local e noção referencial para justificar a tributação.

Em conclusão, pois, reafirma-se a existência de um princípio da territorialidade, cuja fundamentação encontra-se, de um lado, no próprio Direito Internacional, enquanto costume internacional. De outro lado, o mesmo princípio é corolário do princípio da capacidade contributiva e, enquanto tal, um princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas. Por uma ou por outra razão, o princípio é de observância exigida na ordem internacional. Ao mesmo tempo, alerta-se para o fato de que embora mantida a expressão "territorialidade", o referido princípio perdeu sua ligação com o território, passando a ser entendido como exigência de uma conexão com o Estado tributante.

Quando, por outro lado, se cogita de uma vinculação com o próprio território do Estado tributante (critério econômico), então o princípio se revestirá da natureza de "princípio da fonte", quando vinculada a tributação com uma situação (material) ligada ao território e "princípio da residência" ou "princípio da nacionalidade", quando a vinculação se der por critérios pessoais.

40 Cf. A Xavier, *op. cit.* (nota 8), p. 29.

41 Cf. C. Sacchetto, *op. cit.* (nota 5), pp. 310; 313.

Dada a existência de diversos critérios, pode-se cogitar de um sistema alcançar: (i) os residentes (ou nacionais), por sua renda no território⁴² (somatória dos critérios de conexão pessoal e real); (ii) os residentes (ou nacionais) por sua renda universal (conexão apenas pessoal – princípio da universalidade); (iii) os não-residentes por sua renda no território (conexão real – princípio da fonte); ou (iv) os não residentes, por sua renda universal. De todas as hipóteses, apenas a última é que potencialmente contrariaria o princípio da territorialidade, dada a impossibilidade de o Estado tributar situações sem qualquer conexão com o território.

F) A TERRITORIALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO BRASILEIRO

A territorialidade permeia o Direito Positivo brasileiro. Se, para os residentes no País, a obediência ao princípio da territorialidade é imediata, já que presente a conexão pessoal, para os não-residentes o tema merece maior consideração.

No que concerne ao imposto de renda, a tradição brasileira sempre esteve alicerçada na limitação de seu alcance a situações ocorridas no País (critério de fonte de produção).

Fundamentava-se a postura legislativa brasileira no princípio da soberania. Destarte, não se poderia aceitar a incidência do imposto de renda sobre rendimentos decorrentes de atos ou contratos ocorridos no exterior, ainda que a fonte pagadora estivesse sujeita à soberania brasileira. Ilustrativo, neste sentido, o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

Imposto de Renda. juros remetidos para o exterior, como parte de pagamento de material importado, adquirido por contrato celebrado fora do País, e de vendedor que não opera no Brasil. Não se trata de rendimentos auferidos no Brasil, e, assim, não pode incidir a lei tributária brasileira, pois a prerrogativa de tributar é inerente à soberania, só podendo incidir sobre os

42 Heleno Tôres denomina tal situação "Territorialidade pura, porque demarcaria bem a conjugação de critérios de conexão (material e pessoal) que lhe são peculiares". Cf. H Tôres, op. cit. (nota 29), p. 89.

nacionais ou sobre negócios ocorridos em território nacional. Recurso extraordinário da União não conhecido (RE 71.077 - SP. DJU 26.3.71, p. 1.149 - Rel. Luiz Gallotti)

No que se refere às pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, estas somente passaram a ser atingidas pelo imposto brasileiro em 1968, por meio do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968. Naquela oportunidade, entretanto, o legislador, em vez de nomear contribuinte do imposto o beneficiário do rendimento, pretendeu transformar em fato gerador a remessa de juros, sendo contribuinte o remetente:

"Art. 11 - Está sujeito ao desconto do Imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor.

Parágrafo Único - Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente."

Nota-se, aqui, que o legislador ainda tinha pejo em considerar contribuinte do imposto brasileiro o residente ou domiciliado no exterior. Ao nomear contribuinte (não meramente responsável) o remetente dos recursos, acabou por criar um imposto sobre dispêndios, taxado de inconstitucional pela doutrina da época⁴³.

Hoje, a tributação de não residentes está regulamentada nos artigos 682 e seguintes do vigente Regulamento do Imposto de Renda. A territorialidade se vê presente quando se lê, no referido artigo, que a tributação se dá sobre "a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País". O artigo 685, por sua vez, refere-se à fonte de pagamento. A combinação de ambos os artigos indica que, de regra, a tributação dos não-residentes exige a combinação de dois elementos de conexão, denominados fonte de pagamento e fonte de produção⁴⁴. Esta regra apresenta exceção, no caso de remuneração de

43 R. Barbosa Nogueira, Imposto de Renda e Soberania Tributária, *Direito Tributário* (3ª Coleção), Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), São Paulo, José Bushatsky, 1971, pp. 9-29.

44 Cf. A Xavier, op. cit. (nota 8), p. 511.

prestação de serviços prestados por residentes no exterior, quando basta que a fonte de pagamento esteja no País, à luz do que dispôs o Decreto-lei nº 1.418/75. Por sua vez, o art. 18 da Lei nº 9.249/95 parecia sugerir outra exceção, já que dispunha que “o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País”. Ora, como os ganhos de capital auferidos por residentes no País estavam sujeitos ao imposto brasileiro “independentemente da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte” (Lei 7.713/88, art. 3º, § 4º), poder-se-ia cogitar de uma possibilidade de tributação sem elemento de conexão com o País. Tal resultado – que contrariaria o princípio da territorialidade – ficou definitivamente afastado pelo art. 26 da Lei nº 10.833/2003, o qual, a pretexto de definir o sujeito passivo da obrigação tributária, esclareceu que aquela tributação se dá no caso de ganho de capital “auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil”. Dalí se extrai que não se localizando os bens no País, está afastada a tributação.

Mas não é só no âmbito do imposto de renda que a territorialidade se faz presente.

Para diversos impostos, a territorialidade se faz presente na própria distribuição de competências tributárias. Assim é que os impostos sobre a propriedade territorial urbana e rural, bem como os impostos sobre a transmissão de bens imóveis pressupõem a existência destes no País, configurando-se o elemento de conexão.

No caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, sofreu ele modificação recente, passando a alcançar, também, as importações de serviços. Ausente a conexão pessoal, o legislador determinou, na Lei Complementar nº 116/2003, que o imposto incidisse sobre serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. Uma interpretação sistemática daquele diploma normativo, entretanto, revela que o imposto incide sobre importações, não se incluindo naquele conceito “os serviços desenvolvidos no exterior, cujo resultado ali se verifique, ainda que o pagamento seja feito por resi-

dente no Brasil”⁴⁵. Ausente o elemento fonte de produção, pois, também afastada estará a tributação. Observa-se, assim, o princípio da territorialidade. Trilha semelhante seguiram as contribuições ao PIS e ao COFINS, que apenas incidem no caso de serviços prestados no País ou cujo resultado aqui se verifique.

A conexão com o País também é exigida para a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), já que, embora o imposto incida “ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II da Constituição Federal), sua incidência se dá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica (...) assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”! (art. 155, § 2º, IX, “a” da Constituição Federal), de onde se extrai a exigência do elemento de conexão “destinatário”, no País, para que haja a tributação.

No caso do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos, a questão merece maior atenção. De regra, tem ele sua incidência condicionada, pelo constituinte, à existência de elementos de conexão, no País, a saber: localização de bens imóveis; local onde se processa o inventário ou arrolamento; ou local onde tiver domicílio o doador. É certo que o inciso III do § 1º do artigo 155 do texto constitucional contempla a instituição do imposto também para casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Não se vê, pois, no texto constitucional, referência expressa à territorialidade. Entretanto, tratando-se de um imposto estadual, a territorialidade parece ganhar ainda maior força, num sistema federal. Afinal, como justificar que o imposto caiba a um

45 Cf. L. E. Schoueri, ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 100, jan/2004, pp. 39-51 (45).

estado-membro, e não a outro? A lei complementar a que se refere o inciso III do § 1º do art. 155 do texto constitucional não poderá ser entendida num sentido tão amplo a ponto de criar competências que não pré-existiam. Mais razoável parece aceitar que tal lei complementar disporá, à luz do art. 146, I, do mesmo texto constitucional, sobre conflitos de competência entre os estados-membros. Ou seja: a lei complementar pressupõe que a situação fática ofereça elementos suficientes para que mais de um estado-membro pretenda valer sua pretensão tributária. Ora, tais elementos são, exatamente, aqueles que o princípio da territorialidade pressupõe como necessários para a incidência da tributação. Ausente qualquer elemento de conexão com qualquer estado-membro (e, portanto, ausente qualquer elemento de conexão com o País), não haverá que se falar em tributação.

3. PRINCÍPIO DA FONTE

No Direito Tributário Internacional, o princípio da fonte caracteriza um critério adotado por diversos ordenamentos jurídicos nacionais para a definição do alcance da lei tributária a partir do seu aspecto objetivo. Enquanto o princípio da residência firma-se no elemento de conexão subjetivo, o princípio da fonte baseia-se no aspecto objetivo da situação tributável. Em linhas gerais, dir-se-á que ao adotar o princípio da fonte, o Estado tributará todo rendimento cuja origem esteja localizada em seu território.

Não se confunde o princípio da fonte com o da territorialidade. Mas estão numa relação de conteúdo (fonte) e continente (territorialidade), já que o princípio da fonte atende à territorialidade mas não a esgota.

Tampouco é correto entender fonte e residência como situações incompatíveis: nada impede que um mesmo ordenamento adote ambos os princípios (i.e.: tribute todos os residentes, independentemente da localização da fonte e, simultaneamente, alcance todo rendimento de fonte local, qualquer que seja seu beneficiário). Haverá, então, situações de dupla conexão (fonte e residência), sem que daí decorra um conflito normativo. Aliás, como lembra Klaus Vogel, não se tem notícia de país

que tribute a renda e deixe de tributar aquela de fonte doméstica, independentemente de seu beneficiário⁴⁶.

Não obstante, é atual o debate conhecido pelo binômio *fonte versus residência*. O que se deve ter presente é que, sob tal rubrica, encontra-se a discussão sobre quem deve tributar a renda de uma transação internacional: o país da fonte do rendimento ou o país em que reside seu beneficiário (adotando o último, pois, o princípio da universalidade). Recentemente, o tema da fonte foi retomado por conta da discussão do comércio eletrônico, já que, seja por razões teóricas, seja por razões práticas, parece ser esta a melhor solução para a tributação⁴⁷.

Não se esgota aí, entretanto, a problemática nascida a partir do princípio da fonte. Como bem alerta Vogel, a unanimidade acerca da legitimidade da tributação pelo Estado da fonte encerra-se no momento em que esta é abstrata, já que o termo "fonte" não tem significado unívoco ("*source is not self-defining*"), variando de país a país, e até no mesmo país, conforme o contexto⁴⁸.

Efetivamente, já em uma primeira classificação, pode-se distinguir a "fonte de produção" e "fonte de pagamento", o primeiro conceito de índole econômica, exigindo um nexos causal entre a renda e o fato que a determina e o segundo numa acepção fática, identificada com aquele de cujo patrimônio foram extraídos os recursos para o pagamento⁴⁹. Ou seja: a fonte de um rendimento pode referir-se ao local em que este foi gerado (fonte de produção) ou àquele país de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento (fonte de pagamento). Embora possam os dois elementos coincidir, não é raro que se localizem em países diversos. Caberá a cada ordenamento nacional optar por um ou por outro critério ou, mesmo, por ambos. A título

46 Cf. *World-wide vs. Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments, in Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Amsterdam Kluwer, 1989, pp. 117 a 166 (119).

47 Cf. R. França de Vasconcellos, *Tributação do Comércio Eletrônico Internacional*, Tese de doutorado, São Paulo, USP, 2002.

48 Cf. op. cit. (nota 46), p. 127.

49 A Xavier, op. cit. (nota 8), p. 258.

exemplificativo, vale lembrar que o Brasil exige, de regra, a combinação de ambos os critérios para que se dê a tributação. Ao mesmo tempo, excepciona esta regra quando versa sobre o rendimento de serviços prestados por não residentes, quando a tributação se faz com a mera presença da fonte de pagamento no território nacional. Mais recentemente, a situação do bem passou a ser suficiente para a tributação do ganho de capital no Brasil.

A mera distinção entre fonte de produção e fonte de pagamento, entretanto, não esgota a complexidade do tema, já que um e outro conceito dependerão, novamente, de maior definição.

Com efeito, tomando o critério da fonte de pagamento, constata-se que esta será localizada onde tiver residência ou domicílio a pessoa responsável pelo pagamento dos recursos financeiros. A questão imediata é a definição de residência ou domicílio, que pode variar muito. As hipóteses de *dual resident companies*, i.e., empresas que satisfazem os critérios para serem consideradas domiciliadas em mais de uma jurisdição fiscal reaparecem, aqui, com a multiplicação de fontes de pagamento. A tal questão, some-se a indagação se é necessário que a fonte pagadora tenha personalidade jurídica, para ser considerada como tal, ou se um mero estabelecimento permanente (por exemplo: uma filial) localizado em terceiro país deslocará para este a fonte pagadora.

A complexidade para a determinação da fonte cresce ainda mais quando se investiga a fonte de produção do rendimento. Conceitualmente, toma-se a lição de Bulhões Pedreira, segundo a qual se deve entender "*como originária do Estado a renda produzida no território nacional, ou derivada de atividade exercida nesse território*"⁵⁰. Se do ponto de vista conceitual a referida definição pode parecer satisfatória, sua aplicação prática revela suas deficiências. Tome-se o seguinte exemplo:

Num ensolarado dia, Linda Jones acorda em sua residência em Boston e decide que, finalmente, chegou o dia de adqui-

rir a cozinha de seus sonhos. Chega de vaguear por lojas de móveis e folhear catálogos de correio. Não. Ela fará isso diferentemente, com as vantagens do novo milênio: Linda comprará sua cozinha pela Internet. Poucos *clicks* em seu mouse e Linda encontra o que ela procura: *kitchens.com*, um site de desenho e vendas de cozinhas, pertencente a KitchenCo, uma multinacional cuja controladora tem como local de constituição e administração a Guiana. Linda inicia rapidamente uma conversa eletrônica com o representante de vendas na Guiana. Ela responde suas perguntas e envia eletronicamente uma cópia das medidas de sua cozinha. Ele, por seu lado, remete seus desejos a um desenhista que trabalha em seu condomínio com vista para o mar, nas Bermudas. O desenhista consegue preencher as especificações de Linda, valendo-se de um servidor em Buenos Aires. Um empregado da empresa, residente em Sydney, Austrália, onde a empresa não exerce qualquer outra atividade, elaborara o software de design especificamente com tal propósito.

O computador de Buenos Aires consegue exercer alguma atividade de desenho: pode checar as medidas apresentadas por Linda e compará-las com o material disponível, elaborando uma lista de possibilidades dentro do orçamento de Linda e testar cada possibilidade, tendo em vista segurança e durabilidade. O desenhista nas Bermudas pode valer-se de opções que ele buscou naquele computador, bem como um banco de dados da mesma fonte, de modo a chegar à cozinha dos sonhos de Linda. Após obter a aprovação eletrônica de Linda, o pedido é encaminhado para artesãos trabalhando na Itália, que servem como consultores, já que a construção da cozinha se dá na fábrica da empresa, na Malásia, com equipamentos fornecidos pela Alemanha. Finalmente, depois de Linda pagar, valendo-se de sua conta bancária eletrônica, a cozinha acabada é embarcada para a Malásia, para ser instalada em Boston. Para a instalação, Linda também recebe uma cópia do software de *design*, para adaptações de última hora.

Como bem se expressa Reuven Avi-Yonah⁵¹, autor do exemplo, o sonho de Linda é o pesadelo das autoridades fiscais, já que, pelo menos potencialmente, diversas jurisdições poderiam exigir imposto sobre a renda auferida pela KitchenCo: Guiana (sede da empresa e local onde está sua força de vendas); Estados Unidos (residência de Linda e onde o consumo ocorre); Bermudas (onde o desenhista trabalha); Argentina (local onde está o servidor que armazena os pedidos e participa do desenho); Austrália (onde foi elaborado o *software* que tornou o desenho possível); Itália (onde estão os consultores); Alemanha (onde foram produzidos os equipamentos); e Malásia (local onde foi produzida a cozinha).

Diante de tamanho dilema, alguns ordenamentos jurídicos optam por disciplinar, normativamente, o conceito de fonte. Roy Rohatgi⁵² propõe as seguintes regras de fonte ou de origem geralmente aplicadas por ordenamentos nacionais:

- (a) Venda de bens tangíveis ou serviços:
 - Onde ocorre a passagem da titularidade;
 - Onde o pagamento é recebido ou a entrega é efetuada;
 - Onde o ciclo comercial é completado;
 - Onde são concluídos os contratos de compra e venda
 - Onde o negócio ocorre (art. 7 da Convenção Modelo da OCDE).
- (b) Venda de serviços com vínculo empregatício:
 - Onde o serviço é prestado (antigo art. 15 da Convenção Modelo da OCDE);
 - Onde os resultados do serviço são utilizados;
 - Onde é recebido o pagamento;
 - Onde a contratação é efetuada;

51 Cf. R. Avi-Yonah, *International Taxation of Electronic Commerce*, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh Meeting. United Nations (documento ST/SG/AC.8/2003/CRP.9).

52 Cf. R. Rohatgi, *Basic International Taxation*, London, The Hague, New York, Kluwer, 2002, pp. 155- 156.

- Onde a venda relacionada ocorre.
- (c) Receita de Dividendos:
 - Onde a empresa que paga os dividendos tem domicílio (art. 10 da Convenção Modelo da OCDE);
 - Onde os lucros subjacentes tiveram sua Fonte;
 - Onde as ações estão registradas.
- (d) Receita de Juros:
 - Onde o pagador tem domicílio (art. 11 da Convenção Modelo da OCDE);
 - Onde o devedor tem domicílio;
 - Onde é celebrado o contrato de mútuo;
 - Onde o dinheiro é emprestado;
 - Onde os fundos tomados são empregados (art. 11 da Convenção Modelo da OCDE);
 - Onde surge a renda da qual os juros são pagos;
 - Onde o débito pode ser executado;
 - Onde se encontram as garantias colaterais;
 - De onde são remetidos os juros.
- (e) Receita de *Royalties*:
 - Onde está domiciliado o pagador (art. 12 da Convenção Modelo das Nações Unidas);
 - Onde são utilizados os direitos intelectuais;
 - Onde reside o inventor;
 - Onde os direitos intelectuais estão registrados;
 - Onde os direitos intelectuais podem ser transferidos;
 - Onde o acordo é celebrado.
- (f) Aluguel de Equipamentos e de Propriedade Imobiliária:
 - Onde está situado o estabelecimento permanente (art. 7 da Convenção Modelo da OCDE);

- Onde os ativos estão localizados fisicamente;
- Onde o pagador tem domicílio.
- (g) Renda de Propriedade Imobiliária:
 - Onde esteja situada (art. 6 da Convenção Modelo da OCDE).
- (h) Ganhos de Capital
 - De propriedade imobiliária: onde esteja situado o bem (art. 13 da Convenção Modelo da OCDE);
 - Dívida: onde o credor tem domicílio;
 - Ações e títulos mobiliários: onde registrados;
 - Navios e aeronaves: onde esteja situada a direção efetiva (art. 13 da Convenção Modelo da OCDE);
 - Fundo de comércio: onde a atividade empresarial é exercida;
 - Direitos autorais, franquias, direitos e licenças: onde os direitos podem ser exercidos ou usados;
 - Crédito judicial: onde foi julgada a lide;
 - Ganhos que não decorram de propriedade imobiliária, navios e aeronaves e estabelecimento permanente: o Estado da residência (art. 13 da Convenção Modelo da OCDE).

O rol acima, de caráter meramente exemplificativo, é suficiente para revelar a multiplicidade de soluções para a definição da fonte do rendimento, justificando, desde já, a afirmação de que a definição da fonte de rendimento é algo que se deve buscar em cada ordenamento jurídico⁵³.

Em alguns casos, como nos Estados Unidos, a definição se faz de modo explícito (Seções 861 e 862 do Código Interno). Para esses países, a questão da localização da fonte converte-se no tema da qualificação⁵⁴

53 Cf. H. Tôres, *op.cit.* (nota 29), p. 120.

54 Sobre o conceito de qualificação, cf. L. E. Schoueri, *Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributação no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedades de Pessoas Residentes na Alemanha*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 54, pp. 125-139.

do rendimento, já que, uma vez definida a espécie de rendimento em questão, ter-se-á uma regra própria para a definição da fonte. Ao mesmo tempo, a definição explícita de fonte permite que o legislador deixe de lado critérios econômicos, como a localização dos bens ou da atividade, passando a considerar como de fonte interna situações que, em princípio não o seriam. Tais casos ocorrem⁵⁵:

- (a) quando a legislação interna estende sua pretensão tributária a rendimentos de fonte estrangeira: tal o exemplo de Israel, que trata certos rendimentos como de fonte interna, tais como os rendimentos, auferidos no exterior pelo residente, de uma profissão semelhante àquela exercida internamente; rendimentos de emprego exercido no exterior nos primeiros quatro anos (ou mais) depois de deixar Israel, lucros de uma empresa administrada e controlada desde Israel, ganhos de capital no exterior etc. Na Namíbia, são considerados de fonte interna os rendimentos de juros auferidos no exterior, a renda obtida no exterior a partir de uma atividade comercial local e pagamentos por *royalties* e assemelhados, pelo uso de propriedade intelectual na Namíbia.
- (b) Diversos países que adotam o princípio da universalidade estenderam suas regras de fonte para tributar algumas rendas de não residentes cuja fonte não se situa internamente. Tal o caso dos Estados Unidos, que consideram de fonte norte-americana a renda do exterior se houver um nexo com uma atividade comercial exercida nos Estados Unidos. Ademais, uma parcela *pro rata* dos dividendos pagos por uma empresa estrangeira pode ser considerada de fonte norte-americana se 25% ou mais de sua renda, nos três anos precedentes, forem relacionadas com o exercício de atividade comercial nos Estados Unidos (embora, por outro lado, juros e dividendos de uma empresa local sejam considerados

55 Cf. R. Rohatgi, *op. cit.* (nota 52), p. 157.

renda de fonte estrangeira se pelo menos 80% de sua renda bruta, durante os três anos anteriores, forem renda de atividades empresariais no exterior). Na Índia, também, algumas rendas do exterior são consideradas de fonte interna. Por exemplo, uma renda do exterior estará sujeita à tributação se derivar, direta ou indiretamente, de uma conexão empresarial com a Índia. Também os juros, *royalties* serão considerados de fonte indiana, se pagos por um residente naquele país. Finalmente, menciona-se o caso dos países que, adotando o princípio da força de atração, consideram de fonte local rendimentos de atividades exercidas fora do país pela simples circunstância de a empresa manter um estabelecimento permanente no país.

Noutros casos, entretanto, incluindo o Brasil, o legislador não cuidou de definir o que entendia por fonte de produção do rendimento. Aqui, duas possibilidades se abrem: considerar de Fonte nacional o rendimento que, *por qualquer razão*, possa ser considerado ligado ao país; ou buscar, numa interpretação sistemática, limites que não se encontram expressos em qualquer texto legal.

Depois de debater o conflito fonte *versus* residência e concluir pela primazia do primeiro critério, Endriss⁵⁶ aponta que o princípio da fonte aparece, de modo tímido, nos acordos de bitributação, ao exigirem a presença de um estabelecimento permanente ou de um centro duradouro. Ao mesmo tempo, reconhece que tais elementos não são suficientes para a adoção uniforme do princípio da fonte, propondo quatro outros critérios para a definição do país que teria legitimidade para tributar segundo o regime de fonte:

- Fonte como o local em que se dá a elaboração (*Erarbeitung*) ou a valorização (*Erwirtschaftung*) da renda. Ci-

tando Bühler, o autor afirma que esta definição é, de regra, satisfatória, dependendo, entretanto, de algumas características externas como, por exemplo, o lugar de um terreno, no caso de rendimentos imobiliários; o estabelecimento, para rendimentos de atividades empresariais; o centro de interesses, nos rendimentos do trabalho; a sede ou local da administração de uma sociedade de capitais etc. Se não se fazem presentes tais características externas, passa a ser necessário outro critério.

- Em caso de dúvida, determina-se a fonte a partir dos custos incorridos. Pode-se considerar que existe uma fonte de uma renda no local onde esta exigiu que fossem incorridos gastos. Há, entretanto, rendas que não exigem custos relevantes, ou cuja determinação do local do custo é muito difícil. Surge, assim, outra regra.
- A separação entre a origem do custo e sua utilização. É o caso em que o custo surge, é provocado num lugar, mas é utilizado noutro. Como origem do custo (*Entstehung*), entende-se a atividade que provocou o custo. Assim, por exemplo, a prestação de serviços, o consumo de material ou de energia etc. A utilização (*Verwertung*) do custo pode estar no mesmo local ou noutro (pode-se importar um serviço para suprir uma necessidade surgida localmente). Para a aplicação do Princípio da Fonte, o que importa é a origem do custo, não sua utilização, já que esta pode ser desviada arbitrariamente, o que, afinal, o princípio da fonte procura afastar. É assim que a determinação da fonte deve basear-se apenas no local onde os custos originaram-se, o que, na transação com mercadorias, o autor (escrevendo há cerca de quarenta anos) acreditava que não deveria oferecer dificuldades, mas na prestação de serviços poderia ser menos claro, a não ser que fosse possível determinar, pela prática, o local onde se exerceu a atividade.

56 Cf. H. Walter Endriss, *Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschliesslicher Anwendung des Ursprungsprinzips*, Köln, Otto Schmidt, s.d. (1967?), pp. 78-81.

- Residência como substituto em casos excepcionais. Apenas não se conseguindo determinar o local da fonte, o autor considerava válido transferir o direito de tributar para o Estado da residência do beneficiário. Isso não seria um desvio do princípio da fonte, mas apenas significaria que a fonte, na falta de outra possibilidade, passaria a ser considerada localizada na residência/ estabelecimento do contribuinte. Tal o caso da navegação marítima e aérea ou da cessão de direitos imateriais.

No sistema brasileiro, alguns casos estão regulados normativamente. Assim, por exemplo, considera-se de fonte nacional (e aqui tributado) o ganho de capital auferido por não residente, relativo a bens situados no País. Não se investiga onde foi efetuada a negociação, limitando-se a tributar a renda a partir do critério *locus rei sitae*.

Ainda, no caso de estabelecimentos, no País, de empresas situadas no exterior, tem-se sua existência como elemento de conexão suficiente para a sua tributação (conquanto aqui ocorra um desdobramento do problema, já que eles somente serão tributados com relação a lucros produzidos no País). O conceito de fonte de produção, neste caso, parece relacionar-se com o mercado nacional, já que o legislador busca, com a tributação dos não-residentes que aqui atuam, assegurar a concretização do princípio da igualdade⁵⁷.

Em casos em que a solução não seja expressa, pensamos assistir razão a Heleno Tôrres, que propõe ser necessária investigação prévia do próprio conceito de renda para, a partir de então, definir a fonte⁵⁸. É assim que, sendo a renda definida como um *produto* do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos (art. 43 do CTN), uma primeira aproximação do conceito nos leva a crer que a fonte estará no capital, no trabalho ou na combinação de ambos. Noutras palavras: se o rendimen-

57 Para uma justificação desta assertiva, remetemos a outro estudo: L. E. Schoueri., *Imposto de Renda e Comércio Eletrônico. Internet. O Direito na Era Virtual*, Luis Eduardo Schoueri (org.), 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001, pp. 39-55 (52-53).

58 Cf. H. Tôrres, op. cit. (nota 29), pp. 122-125.

to tributado decorre do trabalho, então sua fonte estará onde for realizado o trabalho; se decorrente do capital (juros), investigar-se-á em que local aplicou-se o capital e assim sucessivamente.

Tal raciocínio, se válido para uma primeira aproximação, não esgota a questão, já que o legislador complementar brasileiro não se limitou a definir a renda a partir de seu conceito renda-produto, também ali incluindo o conceito de renda-acrécimo patrimonial. Haverá situações, assim, tributáveis pelo imposto de renda, sem que se identifique uma fonte (trabalho ou capital). Será necessário, então, dar continuidade à investigação, buscando, mais uma vez, o fundamento econômico para a tributação. A fonte estará localizada no Estado onde surgiu a riqueza.

Não é difícil relacionar tal idéia com as modernas teorias sobre a causa da tributação, que propõem uma investigação de uma justificação para a tributação.

Neste sentido, parece útil tomar as idéias de KIRCHHOF, que desenvolveu teoria que combina elementos das teorias do sacrifício e do benefício. Da primeira teoria, KIRCHHOF percebe que pagam-se os tributos para manter o Estado. Pondera que na medida que o Estado fica distanciado, por força constitucional, da atividade econômica, assegurando-se o domínio individual sobre bens econômicos, o Estado apenas se pode financiar por meio de participação no sucesso econômico privado. Entretanto, em vez de daí concluir pela imediata aplicação da teoria do sacrifício, o autor vê uma relação direta entre a propriedade privada e a tributação. O tributo seria, então, a participação do Estado no sucesso do particular⁵⁹.

Na teoria de KIRCHHOF, quando alguém aufere renda, isso deve-se tanto a seu esforço pessoal, quanto à existência do mercado (de nada adiantaria o esforço do agente, se inexistisse um mercado onde ele age). Daí porque o mercado, por meio do Estado, poderia receber sua parte.

59 Cf. P. Kirchhof, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer, in *Steuern im Verfassungsstaat: Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines Geburtstags*, Paul Kirchhof et al., München, Beck, 1996, pp. 27 - 63 (32).

Assim, a justificativa (e causa) da tributação estaria no fato de que o Estado se financia através de sua participação no sucesso individual dos agentes privados⁶⁰. Nota-se, nessa teoria, que o autor tem clara visão do Estado enquanto representante da coletividade, representando o tributo a parcela que o indivíduo entrega última, pelo fato de esta ter oferecido condições para seu enriquecimento. Neste ponto, revela-se que KIRCHHOF, a despeito de aparentemente iniciar seu raciocínio nos termos defendidos pela teoria do sacrifício, apenas retorna, com novos argumentos, a teoria do benefício.

A teoria de KIRCHHOF oferece um elemento que não pode ser desprezado na busca da Fonte econômica do rendimento: o mercado, a que já nos referimos acima, no caso de tributação de estabelecimentos permanentes. A indagação, agora, passa a ser: qual o mercado que ofereceu condições para a produção da renda? Identificado este, pode-se localizar a fonte do acréscimo patrimonial.

Naturalmente, ainda assim não estará esgotado o tema. Afinal, é possível que mais de um mercado esteja relacionado ao acréscimo patrimonial. Basta imaginar uma participação societária detida numa empresa sediada no país A, cujas ações sejam negociadas no mercado acionário do país B. Aqui, ambos os países poderão, legitimamente, considerar-se fonte do acréscimo patrimonial decorrente da negociação das ações, surgindo, então, duas pretensões tributárias. No caso brasileiro, como acima ressaltado, a regra *locus rei sitae* prevalece, o que exclui, em princípio, a tributação sobre ganhos de capital auferidos por não residentes, relativos a bens situados no exterior, ainda que o ganho tenha sido auferido a partir de negociação realizada no território nacional.

4. PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

No Direito Tributário Internacional, a adoção do princípio da universalidade é que possibilita o alcance da norma tributária a situações que ultrapassam o território do Estado tributante. Ao princípio da univer-

salidade, opõe-se o princípio da territorialidade pura (fonte), em sua acepção econômica, que limitaria a tributação de seus residentes a situações internas⁶¹. O binômio universalidade – territorialidade pura (fonte) aponta, assim, duas opções oferecidas ao legislador interno para tributar aqueles que com ele mantêm uma conexão pessoal (residência ou nacionalidade).

É importante destacar que ao mesmo tempo em que se opõe à chamada territorialidade pura, o princípio da universalidade não importa a exclusão do princípio da territorialidade em si. Aliás, todos os países que adotam a universalidade exigem um elemento de conexão pessoal com o Estado tributante, caracterizando-se, neste sentido, a observância do princípio da territorialidade, enquanto exigência de um elemento de conexão com o Estado (residência ou nacionalidade). Nesse caso pode ser aplicado o critério da fonte (territorialidade material na definição da renda sujeita ao imposto) implicando uma limitação do alcance da lei tributária (*beschränkte Steuerpflicht*).

Por outro lado, não há vinculação obrigatória entre o princípio da residência e a universalidade da tributação, podendo o Estado que adota o critério da residência limitar o alcance de sua lei a circunstâncias ocorridas em seu território (territorialidade pura). Tal o caso, por exemplo, quando não se levam em consideração manifestações de capacidade econômica ocorridas fora do território, para a fixação da alíquota progressiva a que se deve sujeitar o contribuinte. A título exemplificativo, vale mencionar que o Brasil, até o advento da Lei nº 9.249/95, tributando as

60 Cf. P. Kirchhof, op. cit. (nota 59), pp. 37 e 44.

61 Aponte-se que o Princípio da Territorialidade, hoje, já não mais é entendido como vínculo a um território, mas sim a exigência de uma conexão, pessoal ou real, entre a situação tributável e o poder tributante. Neste sentido, assiste razão a Helene Tôres, quando afirma que a adoção do Princípio da Universalidade não pode ser considerada uma exceção à Territorialidade, já que o Princípio da Universalidade se adota quando o contribuinte possui um liame (pessoal) com o Estado tributante. O mesmo autor usa a expressão "Territorialidade pura", quando cogita da opção de o Estado tributar apenas situações que com ele apresentem liame objetivo e subjetivo. Cf. Helene Tôres. *Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas*, 2ª ed. revista, atualizada e ampliada São Paulo, Rev. dos Tribunais, 2001, p. 62. A expressão *princípio di territorialità "puro"* foi empregada, antes, por Claudio Sacchetto (Territorialità (dir. trib.) (verbetete), op. cit. (nota 5), pp. 303-332 (329).

peças jurídicas aqui sediadas (princípio da residência), limitava o alcance do imposto às situações aqui ocorridas.

A) A QUESTÃO FUNDAMENTAL: A QUEM CABE TRIBUTAR A RENDA DE UMA TRANSAÇÃO INTERNACIONAL?

A possibilidade de um Estado tributar seus residentes (ou nacionais) com base no princípio da universalidade, ao lado da tributação dos não-residentes com base no princípio da fonte, leva a uma das questões centrais do Direito Tributário Internacional: qual o Estado com legitimação para tributar a renda gerada numa transação internacional: o Estado da residência (adotando o princípio da universalidade) ou o Estado da Fonte do rendimento? Merece menção, neste sentido, os estudos de dois financistas, Wagner e Schanz, desenvolvidos no final do século XIX.

No estudo de Wagner, encontram-se as bases para o princípio que veio a se desenvolver como o da universalidade da tributação (*world-wide taxation*), que legitimava o Estado onde residisse o contribuinte a exigir tributo não somente sobre a renda auferida nos limites de seu território, mas em bases mundiais⁶². O estudo de Wagner não entrava no mérito da provável bitributação que sua solução poderia gerar, o que, na análise de Klaus Vogel, bem se explica tendo em vista que Wagner não considerava particularmente desejável o investimento no exterior, o que, ademais, apenas refletia a tendência nacionalista e isolacionista prevalente na época em que Wagner escrevia⁶³.

Escrevendo em 1892,⁶⁴ Schanz trouxe à discussão outros argumentos, sustentando que nem a residência nem a nacionalidade ou a mera presença física poderiam servir como critérios únicos para estabelecer a sujeição tributária pelo imposto de renda, já que tais critérios possibilitariam a tributação de pessoas que não se beneficiam (ou se beneficiam

62 Cf. A. Wagner, *Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Gebühren- und allgemeine Steuerlehre*, 1880, p. 296, *apud* K. Vogel, *World-wide vs. Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments, in Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Mc. Lure, Sinn, Musgrave et al., Kluwer, Separata, sem data, pp. 117 - 166.

63 Cf. K. Vogel, *op. cit.* (nota 46), p. 121.

64 Cf. Schanz, *Zur Frage der Steuerpflicht*, in *Finanzarchiv* 1, 4 (1892), *apud* Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 46), p. 122.

muito pouco) das atividades do Estado. Nesse sentido, seria injusto exigir que tais contribuintes suportassem a carga tributária de um Estado que beneficiaria muito mais a terceiros. Por tal motivo, defendeu Schanz a introdução de um critério que, desde que aplicado consistentemente, poderia afastar tal injustiça: o princípio da *pertinência econômica* (*economic allegiance, wirtschaftliche Zugehörigkeit*), assim entendido o vínculo de dependência que se cria entre o indivíduo e o Estado, de modo que esse indivíduo participe da vida econômica e social desse Estado⁶⁵. A pertinência econômica seria encontrada, caso-a-caso, conforme a natureza do tributo. Assim, quando se tratasse de uma tributação sobre o consumo, a pertinência econômica poderia ser fixada a partir do critério da residência (embora em combinação com outros). Tratando-se de tributação sobre a renda, entretanto, Schanz defende que a residência perde muita força quanto à pertinência econômica, já que, embora os rendimentos de um contribuinte possam ter relação com o lugar em que reside, será o Estado da fonte do rendimento, em caso de a pessoa estar economicamente ligada a Estado diverso de sua residência, que terá maior importância (ou maior relevância econômica) para o gozo dos rendimentos. Por tal razão, Schanz propunha que a tributação se dividisse entre o Estado da fonte e o Estado da residência conforme sua pertinência econômica, sugerindo, afinal, no caso da tributação da renda, uma fórmula segundo a qual três quartos do tributo deveriam ser alocados ao Estado da fonte, ficando o Estado da residência meramente com um quarto da renda tributária.

Em 1921, o Comitê Financeiro da Liga das Nações encarregou quatro especialistas em finanças públicas, Bruins (Holanda), Einaudi (Itália), Seligman (E.U.A.) e Stamp (Reino Unido), de efetuarem um relatório sobre os problemas relativos ao fenômeno da bitributação, bem como as possíveis soluções para sua eliminação. O relatório foi editado em 1923, fazendo referência à pertinência econômica mas, como obser-

65 Cf. Allix, *Repetitions Ecrites de Science Financière, Les Cours de Droit Répétitions Ecrites & Orales*, Paris, 1937-1938, p. 178.

va Klaus Vogel⁶⁶, seu resultado foi praticamente inverso à sugestão de Schanz, já que na visão dos especialistas, deveriam os Estados isentar, reciprocamente, os não residentes da tributação, de tal modo que só restaria a tributação pelo Estado da residência, com base no princípio da universalidade. Nesse sentido, o conceito de "pertinência econômica" era substituído pelo mais amplo de "pertinência econômica estatal": enquanto o primeiro, buscando vínculos econômicos, possibilitava que uma pluralidade de Estados se julgasse intitulados a tributar, o último conceito, mais tarde explicitado por Dorn e divulgado, entre outros, por Spitaler, investiga qual o Estado que possui mais facilidade para instituir e cobrar o imposto⁶⁷. Entre 1926 e 1927, com a colaboração de especialistas provenientes principalmente de outros países europeus e dos Estados Unidos, a comissão elaborou quatro modelos de convenções, respectivamente em matéria de imposto de renda, de imposto de sucessões, de assistência administrativa e de assistência judiciária, emendados e aprovados em 1928, desta feita por representantes de vinte e oito Estados. Nesse modelo, prevalecia, para os impostos "pessoais", o critério da residência, com base no princípio da universalidade, aplicando-se a fonte para os impostos "reais"⁶⁸. No mesmo ano, instalava-se um comitê permanente para o assunto, do qual se desdobrou um subcomitê, criado mais tarde que, em 1943, reunindo-se no México, propôs um modelo de acordo para evitar a bitributação da renda, no qual prevalecia o interesse dos países importadores de capital. Vale lembrar que aquele colegiado foi composto primordialmente de representantes de países latino-americanos (já que os E.U.A. e os países europeus estavam envolvidos na Segunda Guerra). A este se seguiu outro, celebrado em 1946, no qual os países industrializados tiveram maior peso. Enquanto o modelo mexicano dava maior peso à territorialidade, beneficiando, destarte, os países importadores de capital, o modelo londrino retornava

66 Cf. K. Vogel, op. cit. (nota 46), p. 123.

67 Cf. Allix, op. cit. (nota 65), p. 181.

68 Cf. V. Uckmar, "I Trattati Internazionali in Materia Tributaria", in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Victor Uckmar (coord.), Milão, CEDAM, 1999, pp. 73 a 109 (84).

à prioridade do Estado da residência, com a adoção do princípio da universalidade.

Os trabalhos da Liga das Nações tiveram prosseguimento por meio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – cujo Conselho, em 1956, instituiu um Comitê Fiscal (a partir de 1971, Comitê para Assuntos Fiscais), composto por autoridades governamentais encarregadas da negociação de acordos de bitributação. Entre 1956 e 1963, o Comitê Fiscal trabalhou na elaboração de um modelo de acordos de bitributação, aprovado em 30 de julho de 1963, juntamente com seus comentários. Esse modelo e comentários foram revistos em trabalho iniciado em 1973, resultando em nova publicação, datada de 1977. Em 1991, o Comitê para Assuntos Fiscais, verificando a necessidade de uma constante avaliação do modelo e comentários, decidiu adotar um modelo em folhas soltas, que permitisse mudanças caso-a-caso, sem que se fizesse necessária uma revisão completa. O modelo da OCDE claramente privilegia o Estado da residência. A ele se opõe o modelo, desenvolvido em 1971, pelos países do Pacto Andino, que enfatiza o Princípio da Fonte⁶⁹.

Diante da constatação de que o modelo da OCDE não atentava para a diversidade de níveis de desenvolvimento que pode existir entre as partes contratantes, o Secretário-Geral das Nações Unidas convocou um grupo de peritos, representando países desenvolvidos e em desenvolvimento. O grupo se reuniu por oito vezes, entre 1968 e 1979, culminando com a produção de um modelo de acordo, acompanhado de comentários. Conforme relata Francisco Dornelles, que esteve presente nesses trabalhos, conquanto se insistisse na necessidade de mudar os conceitos incluídos no modelo da OCDE, devendo o modelo a ser elaborado consagrar o princípio da tributação exclusiva no país de origem do rendimento (país de Fonte) e, conseqüentemente, a não incidência de imposto no país de residência do beneficiário da renda e a rejeição ao Princípio da Universalidade, acabou por prevalecer o ponto de vista dos

69 Cf. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1974, Supp. D, p. 309.

países desenvolvidos, de que o grupo deveria tomar por base de trabalho o modelo da OCDE, nele introduzindo modificações destinadas a ampliar o direito de tributar do país em desenvolvimento. Assim, o autor sustenta que o modelo da ONU, ao contrário do que se poderia esperar, não está baseado no princípio da fonte, mas no do domicílio, embora admitindo, em muitos pontos, a tributação também no país de origem.⁷⁰

À quase unanimidade dos países em favor do princípio da universalidade, como critério de tributação, opuseram-se, historicamente, os países da América Latina, que defenderam a territorialidade da tributação. Na doutrina, destacaram-se, em favor do princípio, autores do peso de Dino Jarach⁷¹, Nuñez e Molina⁷² e Ramon Valdes Costa⁷³, dentre outros. Entretanto, paulatinamente as legislações tributárias daqueles países foram, também elas, afastando-se da territorialidade, admitindo a tributação da renda universal. Tal, por exemplo, além do caso do Brasil, com a já citada Lei nº 9.249/95, o exemplo da Argentina, com as leis 24.073 e 25.063.

No campo doutrinário, entretanto, a opção pelo princípio da universalidade nunca deixou de receber críticas, destacando-se, aqui, a liderança⁷⁴ de Klaus Vogel⁷⁵. O professor emérito da Universidade de

Munique alega, primeiramente, que o conceito de "fonte" é ambíguo (cada país adota seu conceito para dizer qual o rendimento de "fonte" local, podendo, ademais, o termo se referir tanto à produção do rendimento como a seu pagamento). Em seguida, propõe o professor que se examinem os argumentos colecionados pela doutrina de finanças públicas (cujo mote é a eficiência) e pelos juristas (cujo mote é a justiça).

Voltando-se à questão da *eficiência*, Vogel lembra que em finanças públicas a eficiência pode ser enfrentada, do ponto de vista da tributação, a partir da neutralidade, que, por sua vez, divide-se em neutralidade de exportação e neutralidade de importação. Quando se fala em *neutralidade de exportação*, enfoca-se a tributação do investidor, i.e., objetiva-se que o investidor tenha igual carga tributária investindo em seu país ou em qualquer outro lugar, de tal modo que o tributo não seja fator a influir em sua decisão de onde investir. A neutralidade de exportação implica a tributação fundada no princípio da universalidade, assegurado ao investidor o direito de se creditar dos tributos pagos no exterior. Por outro lado, a *neutralidade de importação* baseia-se no princípio da fonte, pois enfoca o próprio investimento, a fim de que, onde quer que resida o investidor, tenha ele garantida a mesma tributação, em dado investimento. Para que haja a neutralidade de importação, o Estado da residência deve limitar-se a tributar os rendimentos produzidos em seu território, isentando, pois, os rendimentos de fonte estrangeira e rejeitando, daí, o princípio da universalidade.

Apenas em um cenário ideal, com tributações idênticas em todos os países, se poderia cogitar de uma convergência entre neutralidade de importação e exportação. No mais das vezes, a busca da neutralidade de exportação implicará afastar a neutralidade de importação e vice-versa, fazendo-se necessária, pois, uma opção, que a doutrina das finanças públicas propõe a partir do parâmetro da eficiência. Nesse sentido, classicamente se veio defendendo que a solução mais eficiente seria a neutralidade da exportação: por esse critério, o investidor tomaria suas decisões a partir de uma lógica meramente econômica, buscando alocar seus recursos onde eles produzissem maior retorno, garantindo-se, des-

70 Cf. F. Neves Dornelles, "O Modelo da ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento", in *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado. Estudos em Homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, pp. 195 a 232 (201).

71 Cf. D. Jarach, Aspectos da hipótese de incidência, *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 17, n. 298, jul./set. 1971.

72 Cf. T. R. Nuñez e H. V. Molina. *De la Doble Tributación Internacional*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1970, p. 29.

73 Cf. R. V. Costa, *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Montevideo, 1978.

74 Também defendendo a tributação pelo Estado da Fonte, v. Heiko Meyer. *Die Vermeidung Internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips*. Tese de doutorado na Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais de Göttingen. Ed. Particular. Göttingen. 1970; Horst Walter Endriss. *Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip?* Tese de doutorado na Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais da Universidade de Köln. Ed. Particular. Köln. 1967. V. tb. as referências a autores norte-americanos que defendem o Princípio da Fonte in Klaus Vogel. *Neuere Befürworter des Quellenprinzips (Territorialprinzips) in den Vereinigten Staaten. Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung*. Festschrift für Lutz Fischer. Hans-Jochen Kleineidam (org.) Berlin: Erich Schmidt, 1999, pp. 1007-1019.

75 Cf. K. Vogel, op. cit. (nota 46).

parte, a otimização da alocação dos fatores. A tal raciocínio pode-se opor, entretanto, a constatação de que uma neutralidade de exportação apenas restringe investimentos internacionais⁷⁶. O tema é bem explorado por Ganderberger, que faz ver que em caso de neutralidade de exportação, o investidor fica sujeito ao imposto em sua residência, que acaba por diminuir sua capacidade de reinvestimento. Assim, dois investidores sujeitos a cargas tributárias diferentes em seus países de residência terão diferentes capacidades de reinvestimento. Gandenberger traz vários outros argumentos, valendo notar, por seu poder de convencimento, o raciocínio no sentido de que se o nível de tributação em qualquer país deve corresponder ao grau dos serviços oferecidos pelo Poder Público, à menor tributação em determinado país correspondem, proporcionalmente, maiores custos no investimento, para igual grau de satisfação. Assim, se o investidor, residindo em um país desenvolvido (e portanto, com alta carga tributária e elevado grau de serviços públicos) sofre a mesma carga tributária, em seu país de residência, investindo neste ou noutro país que não lhe ofereça serviços públicos adequados, esse investidor será levado a se dirigir a sua residência; desse modo, constata-se que o fator tributário deixa de ser neutro, pesando na decisão do investidor⁷⁷.

A própria divisão entre neutralidade de exportação e neutralidade de importação, entretanto, não é pacífica, já que se pode sustentar, com True⁷⁸, que a neutralidade não pode ser vista isoladamente do ponto de vista de cada país, mais valendo a busca da neutralidade entre os países (interestatal). Nesse sentido, a partir da definição de neutralidade como uma tributação que não altera os preços relativos (explícitos ou implícitos) de bens, serviços, atividades, fatores de produção, etc. no setor pri-

76 Cf. T. Horst, "A Note on the Optimal Taxation of International Investment Income", 94 *The Quarterly Journal of Economics*, 693 (1980), *apud* K. Vogel, *op. cit.* (nota 69), p. 139.

77 Cf. Gandenberger, "Kapitalexportneutralität versus Kapitalimportneutralität", 7 *Aufsätze zur Wirtschaftspolitik, Forschungsinstitut für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz* (1983), *apud* Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 46), p. 140.

78 Cf. True, "Taxing Foreign Source Income", in *U.S. Taxation of American Business Abroad*, 37 (195=75), *apud* Klaus Vogel, *op. cit.* (nota 46), p. 141.

vado, a neutralidade entre os países significaria apenas que nenhum país deva procurar usar seu poder tributário com a finalidade de modificar mais os preços relativos em outro país, que seriam modificados na falta dos tributos.

Conforme Klaus Vogel, para um correto juízo da neutralidade, não se devem considerar apenas os tributos, mas também os benefícios, já que para o investidor, o nível dos benefícios é tão importante quanto o nível de tributação. Assim, segurança, estabilidade econômica, infraestrutura, subsídios diretos, nível da saúde pública e educação etc. são fatores que podem contrabalançar determinada tributação, redefinindo-se, pois, a neutralidade entre os países como a circunstância em que um contribuinte, que exerce atividade em outro país – ou mercado – e utiliza as facilidades oferecidas por aquele outro país (bens públicos) tenha a certeza de que não será mais tributado que qualquer outro que, sob as mesmas circunstâncias, use aquelas facilidades de maneira equivalente⁷⁹. Ora, prevalecendo o princípio da universalidade, o contribuinte sofrerá idêntica tributação caso invista em um país que lhe ofereça altos benefícios ou caso se veja obrigado a suportar altos reverses⁸⁰. Noutras palavras, uma neutralidade de exportação de natureza meramente tributária apenas desencoraja os investimentos naqueles países que mais necessitam de investimentos; a neutralidade de importação, outrossim, assegura que o contribuinte tenha uma carga tributária contrabalançada pelas respectivas dificuldades. Percebe-se, daí, que do ponto de vista financeiro, a neutralidade de importação ganha peso, justificando-se a preferência pelo princípio da fonte.

Mesmo que não se considerem investimentos diretos em atividade produtiva, o princípio da residência também enfrenta óbices de natureza econômica. Assim, por exemplo, é o caso dos rendimentos por aplicações financeiras, em que se constata que uma maior tributação implicará a necessidade de o credor exigir maior taxa de juros, para lhe

79 Cf. K. Vogel, *op. cit.* (nota 46), pp. 141-143.

80 Cf. H. W. Endriss, *Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip?*, Köln, Otto Schmidt, S.d. (1967?), p. 66.

assegurar o mesmo rendimento líquido, daí se concluindo ser mais eficiente que se considere o nível de tributação na praça do devedor (fonte) como o parâmetro adequado para assegurar a neutralidade entre aplicadores nacionais e estrangeiros.

Mas não é apenas do ponto de vista da eficiência que a questão merece ser tratada. Também entre os juristas o tema é defendido, desta feita sob o mote de *justiça e igualdade*, que se refletem no princípio da capacidade contributiva⁸¹. Exemplar, neste sentido, a decisão da Corte Fiscal Federal da Alemanha, em agravo que versava acerca do artigo 48 da Comunidade Econômica Européia, quando se decidiu que a tributação da renda mundial auferida por contribuintes seria uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva⁸². Tampouco sob este prisma a conclusão fica ileso às críticas de Klaus Vogel⁸³, que, compulsando a doutrina que versa sobre a capacidade contributiva, revela que não há, em tais estudos, qualquer posicionamento no sentido de que somente a tributação da renda mundial atenderia a capacidade contributiva, lembrando, inclusive, que diversos países onde vige aquele princípio adotam o princípio da territorialidade da tributação. Ademais, como acentua Vogel, se se quisesse buscar uma plena igualdade entre os contribuintes que investem em seu país (sujeitos apenas ao imposto local) e no exterior (sujeitos à tributação em sua residência e no Estado da fonte dos rendimentos), então passar-se-ia a exigir que aqueles que investissem localmente se sujeitassem duas vezes ao imposto local, para terem, aí sim, tratamento igual aos que investem no exterior. Vogel ingressa especificamente na questão da isonomia, que dá base ao argumento da capacidade contributiva, segundo a qual não seria justo que um Estado impusesse menor tributo sobre residentes com rendimentos do exterior

81 Cf. C. Sacchetto, Territorialità (dir. trib.) (verbete), *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, Milão, Giuffrè, 1992, pp. 303-332 (314), *La conseguenza di questa concezione è che "tutti i residenti" (per appartenenza politica ed economica) "devono" concorrere con "tutti" i loro redditi ovunque prodotti.*

82 Cf. decisão da Corte Fiscal Federal da Alemanha (BFH) de 14.4.93 in *IstR* 1993, p. 272.

83 Cf. K. Vogel, "Tributação da Renda Mundial", in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, vol. 7, 1994, pp. 133 a 143.

que o exigido de residentes com rendimentos de igual monta, auferidos localmente. Para Vogel, este argumento desconsidera o fato de que rendimentos do exterior são auferidos em condições substancialmente diversas das locais. Conforme lembra o autor, "se a tributação do Estado da fonte é menor – e só neste caso é que caberia o argumento baseado na isonomia – também são menores, freqüentemente, as prestações estatais que beneficiam o contribuinte e maiores os seus riscos. Se o contribuinte é um empresário, ele se encontra, no país estrangeiro, em concorrência com outros empresários, que também pagam o menor tributo exigido por aquele Estado; uma tributação complementar por parte de seu Estado de residência prejudica suas condições de concorrência. Finalmente, ele pode nem mesmo ter certeza de que poderá transferir para o País seus rendimentos do exterior".

O argumento parece convincente, revelando que, de fato, não se pode cogitar em igualdade entre ambos os contribuintes, que, afinal, submeteram-se a riscos completamente díspares, podendo um mesmo resultado financeiro decorrer de investimentos muito diferentes, seja em volume, seja em certeza de rendimentos. Do ponto de vista de igualdade, muito mais certo parece afirmar que aqueles que se submetem a igual risco, em um mercado, devem submeter-se a igual tributação. Esse raciocínio conduz à tributação pelo Estado da Fonte. A esse argumento, que considera a igualdade do ponto de vista do contribuinte, deve somar-se a questão da justiça interestatal. Sob este prisma, vê-se que o Estado da residência já se beneficia da tributação sobre o consumo do contribuinte, sendo injusto que ele fique também com a tributação da renda com base no princípio da universalidade, forçando o contribuinte a trazer parte dos recursos alocados no Estado da fonte para satisfazer a obrigação tributária no Estado da residência. Com tais argumentos, fica reforçada a discussão, agora baseada em questões de justiça, para que se assegure ao Estado da Fonte a prerrogativa de tributar o rendimento.

Em síntese, constata-se que, apesar de a prática internacional vir dando preferência à tributação pelo Estado da residência, com a adoção do princípio da universalidade, existem argumentos sólidos, tanto sob a ótica da

eficiência, como sob o prisma da justiça, que fundamentam a legitimidade da tributação exclusiva pelo Estado da fonte do rendimento.

**B) A ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE NO BRASIL:
HISTÓRICO E QUESTÕES ATUAIS**

O estudo da evolução do imposto de renda no Brasil⁸⁴ revela que já há muito se adotou, no País, para as pessoas físicas, o princípio da universalidade da tributação, presentemente positivado no § 4º do art. 3º da Lei 7.713/88, *verbis*;

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou da nacionalidade da Fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proveitos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Vale notar, a este respeito, que o referido dispositivo antecipou-se mesmo à Lei Complementar nº 104/2001, que veio confirmar sua validade, ao inserir no art. 43 do Código Tributário Nacional dois parágrafos que versaram sobre a universalidade:

§1º. A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º. Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O último dispositivo oferece conseqüências relevantes para a tributação das pessoas jurídicas, como se verá a seguir.

Com efeito, no que tange às pessoas jurídicas brasileiras, até 1995 vigeu norma afastando do alcance da tributação pátria os rendimentos produzidos fora do País (territorialidade pura).

Uma primeira tentativa de se abolir o critério da territorialidade pura na fixação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas

jurídicas deu-se por meio do Decreto-lei nº 1.987, cujo artigo 7º dispôs que “*serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de Direito Privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações*”; o parágrafo único do mesmo dispositivo acrescentava que “*o imposto de renda pago no exterior será considerado redução do imposto de renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior*”. Tal norma foi logo substituída pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1987, segundo o qual passavam a ser “*computados no lucro real das pessoas jurídicas de Direito Privado, domiciliadas no País, os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações*”. Conforme anota Alberto Xavier, a inserção do Brasil entre os países que tributam a renda mundial das pessoas jurídicas ali domiciliadas implicaria um avanço além do que já se conhecia na legislação norte-americana e inglesa, já que estes países tributavam apenas os resultados das “*explorações diretas*”, enquanto o Decreto-lei nº 2.413/87 alcançava também as “*explorações indiretas*” através de subsidiárias, “*à semelhança do lucro consolidado previsto na França que, porém, só o admite a título excepcional e a requerimento do contribuinte*”⁸⁵. Na verdade, o regime francês vai além, autorizando, mesmo, a consolidação dos lucros do grupo empresarial, independentemente de serem auferidos por pessoa jurídica independente⁸⁶.

A tributação da renda mundial das pessoas jurídicas foi, entretanto, expressamente afastada de nosso regime jurídico, dois meses depois de sua introdução, pelo artigo 15 do Decreto-lei nº 2.429, de 15 de abril de 1988, consolidando-se, assim, o critério da territorialidade pura, limitando-se a tributação aos rendimentos de fonte brasileira. Dizia o artigo 337 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (Decreto 1.041/94 – RIR/94):

Art. 337. O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País.

84 *Evolução do Imposto de Renda no Brasil*, Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do ministério da Fazenda, 1966, *passim*.

85 A Xavier, *op. cit.* (nota 8), p. 433.

86 Cf. J. P. Jarnevic, *Droit Fiscal International*, Paris, Economica, 1985, p. 167.

§ 1º Considera-se lucro de atividades exercidas parte no País e parte no exterior o proveniente:

(a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;

(b) da exploração de matéria prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no exterior, ou vice-versa;

(c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

§ 2º. Para os efeitos da alínea "c" do parágrafo anterior, serão considerados:

(a) resultados produzidos no País;

(b) resultados produzidos no exterior aqueles derivados de fontes estrangeiras, provenientes de fretes, passagens ou outros, recebidos ou a receber de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no exterior, irrelevante o local em que tal pagamento se efetue.

§ 3º.(...)

§ 4º. Se a pessoa jurídica que explorar atividades nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a vinte por cento da receita bruta de vendas e serviços.

O princípio da universalidade foi introduzido, para as pessoas jurídicas, pela Lei nº 9.249/95.

Considerando-se a diminuta parcela de empresas brasileiras com envergadura suficiente para atuar no exterior e o fato de ser o Brasil um país predominantemente importador de capital, não haveria, em tese, motivos para a adoção do princípio da universalidade. Entretanto, uma incursão à exposição de motivos contida no Projeto de Lei levado ao Congresso Nacional, revela-nos o verdadeiro intento do legislador:

14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual – baseado na territorialidade da renda propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias situadas em "paraísos fiscais". Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à

das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor.

Fica bem evidente no trecho reproduzido a preocupação do legislador no sentido de buscar mecanismos de combate à evasão fiscal praticada por meio de empresas constituídas no exterior, submetendo à tributação brasileira o rendimento estrangeiro. Assim, o abandono, por parte do Brasil, da aplicação estrita do princípio da territorialidade pura, tão arraigado nos países latino-americanos, se deu como reação à migração e alocação do capital em países de menor tributação.

Já naquela oportunidade, pretendia o legislador que a tributação, pela empresa brasileira, dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior se desse no próprio período em que fossem eles auferidos pelas últimas, independentemente de qualquer ato tendente a sua disponibilização. A pretensão do legislador não escapou de críticas, quando assim concluíamos:

4.5.6.8.2 Imediata a conclusão de que, na sistemática do Código Tributário Nacional – na qual se insere a definição de renda – vedada é a tributação, pela União, de lucros ou dividendos ainda não distribuídos.

4.5.6.9 Conclui-se, pois, que – malgrado a intenção do legislador federal – os lucros auferidos por controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior não podem ser acrescidos ao lucro real da sócia brasileira, enquanto não forem efetivamente distribuídos (desde que, obviamente, a legislação do país onde se situa a controlada ou coligada não exija a automática e integral distribuição dos lucros).⁸⁷

Diante da falta de respaldo legal, houve por bem o fisco federal, através da Instrução Normativa (SRF) nº 38/96, determinar que a tributação somente se desse no momento da disponibilização dos lucros no exterior. O mesmo instrumento normativo definia, ainda, o que entendia por "lucro disponibilizado".

87 Cf. o parecer do autor, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 17, pp. 91 a 127 (122).

Em tais circunstâncias, configurava-se o seguinte paradoxo: a Lei nº 9.249/95, ao pretender tributar lucros ainda não disponibilizados, era inconstitucional, por eleger fato gerador que não correspondia à definição do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Já a Instrução Normativa nº 38/96, posto que definindo fato gerador conforme o Código Tributário Nacional, deslocava o seu aspecto temporal para momento posterior ao concebido pelo legislador ordinário. Tendo em vista que somente a lei (e não a Instrução Normativa) é que pode definir o fato gerador da obrigação tributária (inclusive em seu aspecto temporal), não servia aquele instrumento normativo para instituir obrigação tributária válida.

Finalmente, em dezembro de 1997, foi editada a Lei nº 9.532, cujo artigo 1º, notoriamente inspirado na ilegal Instrução Normativa nº 38/96, definia como fato gerador do imposto de renda o lucro auferido no exterior, quando disponibilizado:

Art. 1º. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para empresa no Brasil:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) o caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º. Para efeito do disposto na alínea b do parágrafo anterior, considera-se:

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controlada ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada no exterior.
- (...)

Fica claro, portanto, que a sistemática vigente até o final de 2000 previa, em plena conformidade com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que a tributação somente se efetivasse quando disponibilizado o lucro para o titular da renda.

Surgia o desafio, imposto às autoridades brasileiras, de como alcançar as operações realizadas pelas pessoas jurídicas por meio de controladas e coligadas no exterior. Em parte, a solução encontrada – seguindo exemplo de outros países – foi a adoção de regras de preços de transferência, o que se deu pela Lei nº 9.430/96⁸⁸. Esta legislação, entretanto, não era suficiente para alcançar os casos em que o contribuinte, valendo-se de sociedades controladas no exterior – *Controlled Foreign Companies* – CFCs, mantivesse os lucros represados fora do alcance da lei tributária brasileira.

A Lei Complementar nº 104/2001 adicionou ao artigo 43 do Código Tributário Nacional o segundo parágrafo, acima reproduzido. Segundo aquele dispositivo, pode a lei dispor sobre condições e momento em que se dá a disponibilidade da renda; o dispositivo não permite, entretanto, que se tribute renda não disponível.

Pretendendo lastrear-se no referido parágrafo segundo do Artigo 43 do Código Tributário Nacional, foi editada a Medida Provisória 2.158-35, cujo artigo 74 instituiu um novo regime de tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas sediadas no exterior ao dispor:

Art. 74 – Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei 9.249, de 26 de

dezembro de 1995, e do artigo 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A nova legislação também não escapou de críticas, já que, mais uma vez, pretendeu dispensar o elemento "disponibilidade", tributando lucros ainda não distribuídos ou mesmo que não pudessem ser distribuídos. Basta imaginar o exemplo de a sociedade com lucro no exterior num determinado exercício apresentar, em seu balanço, prejuízo acumulado de exercícios passados, impossibilitando a distribuição.

Na verdade, o que o legislador pretendeu fazer foi introduzir, no País, norma de tributação que atingisse as CFCs, a exemplo do que se faz na prática internacional. Diversamente, entretanto, dos exemplos do Direito comparado, nosso legislador não se limitou a alcançar operações que justificassem a suspeita de servirem de plataforma usada pelo contribuinte para escapar da tributação, alcançando, igualmente, operações legítimas. Daí já termos sustentado, noutra oportunidade, a inconstitucionalidade do referido dispositivo, a ser constatada em casos concretos em que prevaleça a boa-fé do contribuinte⁸⁹.

Vê-se, daí, que o princípio da universalidade encontra-se adotado pelo ordenamento brasileiro. Conforme exposto na primeira parte deste estudo, não nos parece ser a melhor solução, do ponto de vista da justiça e eficiência, a adoção do referido princípio. Esta questão merece atenção redobrada na atual conjuntura, quando se busca estimular a atuação de empresas brasileiras no exterior, não fazendo sentido submetê-las à

carga tributária brasileira, quando terão de concorrer, noutras praças, com empresas que sofram carga tributária local inferior. Embora se justifique a adoção de uma legislação que coíba a prática de CFCs, a atual legislação merece ser revista, pelos motivos já expostos, de ordem jurídica e econômica. Não é possível deixar de anotar, finalmente, que a legislação brasileira erra duplamente, já que ao mesmo tempo em que atinge operações legítimas, deixa de lado os casos em que CFCs são criadas por pessoas físicas, às quais não se aplica o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. Para estas, o princípio da universalidade apenas alcança a renda disponível para o contribuinte.

Finalmente, uma análise crítica acerca da introdução do princípio da universalidade no Direito brasileiro não pode dispensar a referência ao § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, segundo o qual "os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil". A referida regra se faz complementar pelo art. 16 da Lei nº 9.430/96, que impõe sejam "considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros auferidos no exterior". O resultado da aplicação de tais regras é que o legislador brasileiro, conquanto determinando o alcance do imposto a lucros auferidos no exterior, despreza as perdas porventura sofridas fora do País. Ou seja: apenas os acréscimos patrimoniais são considerados, sem os decréscimos. Para os ganhos, vale a universalidade, enquanto as perdas apenas se consideram se ocorridas no território.

A crítica a tal regra é imediata: tem o legislador a opção pela adoção do princípio da territorialidade pura, ou por seguir a universalidade. Um ou outro caminho estão abertos. O princípio da igualdade, entretanto, impõe que o legislador escolha um critério e, a partir daí, siga-o coerentemente, sob pena de recair em arbitrariedade, ferindo, daí, o princípio da igualdade⁹⁰. Quando, entretanto, o legislador abre mão do primeiro e passa a considerar fatos ocorridos fora do território, não pode ele desprezar as perdas ali verificadas. É elementar ao conceito de renda

89 Cf. L. E. Schoueri, Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 7ª vol., Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo, Dialética, 2003, pp. 303-330.

90 Cf. K. Tipke, op. cit. (nota 1), p. 354.

que esta resultará da somatória de ganhos e perdas em determinado período. Assim, *todos* os ganhos e perdas porventura compreendidos no campo espacial coberto pela lei tributária devem ser considerados, sob pena de se afastar a lei de seu limite constitucional. Em síntese: a proibição de consideração das perdas no exterior é inconstitucional porque: (i) implica arbítrio ao adotar o princípio da universalidade para os resultados positivos e o princípio da territorialidade pura para as perdas, em afronta ao princípio da igualdade; e (ii) desvia-se da tributação da renda, ao desconsiderar perdas sofridas pelo contribuinte no mesmo período em que ganhos são auferidos.

OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Pasquale Russo

Università di Firenze