

RICARDO LOBO TORRES  
EDUARDO TAKEMI KATAOKA  
FLAVIO GALDINO  
Organizadores

# Dicionário de PRINCÍPIOS JURÍDICOS

SILVIA FABER TORRES  
Supervisora

Fechamento desta edição: 10 de novembro de 2010



Edição 2011



ADILSON RODRIGUES PIRES  
ALEXANDRE ESPÍNOLA CATRAMBY  
ALEXANDRE FREITAS CÂMARA  
ALEXANDRE GARRIDO DA SILVA  
ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO  
ALUISIO GONÇALVES DE CASTRO MENDES  
ANA CARLA HARMATIUK MATOS  
ANA PAULA BARBOSA-FOHRMANN  
ANA PAULA DE BARCELLOS  
ANDRÉ OSORIO GONDINHO  
ANTONIO DO PASSO CABRAL  
ARNOLDO WALD  
ARRUDA ALVIM  
CARLOS EDUARDO PIANOVSKI RUZYK  
CARLOS EMMANUEL JOPPERT RAGAZZO  
CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO  
CELSO DE ALBUQUERQUE MELLO  
DANILO DONEDA  
DENIS BORGES BARBOSA  
DIOGO C. MEDINA MAIA  
DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO  
EDUARDO RIBEIRO MOREIRA  
EDUARDO TAKEMI KATAOKA  
ENZO BAIOCCHI  
FABIANE VERÇOSA  
FÁBIO BARRETTO  
FÁBIO SANTOS ALBUQUERQUE  
FERNANDA DUARTE L. LUCAS DA SILVA  
FERNANDA TABOADA  
FLAVIA PIOVESAN  
FLÁVIA VIVEIROS DE CASTRO  
FLAVIO GALDINO  
FRANCISCO A. M. MÜSSNICH  
GABRIEL TROIANELLI  
GEISA DE ASSIS RODRIGUES  
GISELA SAMPAIO DA CRUZ  
GLADSTON MAMEDE  
GUILHERME CALMON N. DA GAMA  
GUILHERME FONSECA BYSTRONSKI  
GUSTAVO AMARAL  
HELENO TAVEIRA TÔRRES  
HELOISA HELENA GOMES BARBOZA  
HUMBERTO THEODORO JÚNIOR  
INGO WOLFGANG SARLET  
INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
JANE REIS GONÇALVES PEREIRA  
JOANA TAVARES DA SILVA RAPOZO  
JORGE LOBO  
JOSÉ ROBERTO DE CASTRO NEVES  
JUDITH MARTINS-COSTA  
LETÍCIA BALSAMÃO AMORIM  
LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI  
LUÍS GRECO  
LUIZ EDSON FACHIN  
LUIZ GUILHERME MARINONI  
MARCELO ZENNI TRAVASSOS  
MARCO AURÉLIO GRECO  
MARIA ALICE DORIA GONDINHO  
MARILDA ROSADO DE SÁ RIBEIRO  
MARINA GAENSLY  
MAURICIO JORGE PEREIRA DA MOTA  
MIRIAM DE ABREU MACHADO E CAMPOS  
MISABEL ABREU MACHADO DERZI  
NELSON EIZIRIK  
PATRICIA MOTHÉ GLIOCHE BEZÉ  
PAULO BRAGA GALVÃO  
PAULO DE BESSA ANTUNES  
PAULO LUIZ NETTO LÔBO  
RICARDO LOBO TORRES  
ROBERTA MAURO MEDINA MAIA  
ROSALICE FIDALGO PINHEIRO  
SILVIA FABER TORRES  
SILVIO DE SALVO VENOSA  
SIMONE SCHREIBER  
VALTER SHUENQUENER DE ARAÚJO  
VICENTE DE PAULO BARRETTO

- GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Derecho constitucional comparado*. Madrid: Revista do Ocidente, 1961.
- HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. *O federalista*. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1959.
- HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio federativo e mudança constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. *Um novo pacto federativo para o Brasil*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (Coord.). *Uma avaliação das tendências contemporâneas do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O federalismo assimétrico*. São Paulo: Plêiade, 1998.
- SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza Editorial, 1982.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- VERGOTTINI, Giuseppe de. *Diritto costituzionale comparato*. 5. ed. Padova: Cedam, 1999.
- VIEIRA, Oscar Vilhena. *A Constituição e sua reserva de justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999.

---

## **Fonte** (Princípio da –) (no Direito Internacional Tributário)

Luís Eduardo Schoueri

---

**N**o 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 beneficiário.<sup>1</sup>

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).<sup>2</sup> 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 tributação.<sup>3</sup>

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 se encerra 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 contexto.<sup>4</sup>

Efetivamente, já numa 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 pagamento.<sup>5</sup> 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 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".<sup>6</sup>

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 adquirir 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 ela da 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-Yonah,<sup>7</sup> 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 Rohatgi<sup>8</sup> 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;
  - 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 jurídico.<sup>9</sup>

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 se converte no tema da qualificação<sup>10</sup> 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 ocorrem:<sup>11</sup>

(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 a 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 nexos 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 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, Endriss<sup>12</sup> 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. Citando 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 se originaram, 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.
- 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 igualdade.<sup>13</sup>

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 fonte.<sup>14</sup> 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 rendimento tributado decorre do trabalho, então sua fonte estará onde for realizado o trabalho; se decorrente do capital (juros), investigar-se-á em que local se aplicou 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 ideia 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 ideias de Kirchhof, que desenvolveu teoria que combina elementos das teorias do sacrifício e do benefício. Da primeira teoria, Kirchhof percebe que os tributos se pagam 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 particular.<sup>15</sup> Na teoria de Kirchhof, quando alguém auferir 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 por que o mercado, por meio do Estado, poderia receber sua parte. 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 privados.<sup>16</sup> Nota-se, nessa teoria, que o autor tem clara visão do Estado enquanto representante da coletividade, representando o tributo a última parcela que o indivíduo entrega, 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 retoma, 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.

## Notas

- 1 VOGEL, Klaus. World-wide vs. source taxation of income – A review and reevaluation of arguments. In: *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 119.
- 2 Sobre o debate, cf. o verbete *Universalidade (Princípio da)*, deste Dicionário.
- 3 Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. *Tributação do comércio eletrônico internacional*. Tese de doutorado. São Paulo: USP, 2002.
- 4 KLAUS VOGEL, op. cit. (nota 1), p. 127.
- 5 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 258.
- 6 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec/Adcoas, 1979, v. 1, p. 208.
- 7 Cf. AVI-YONAH, Reuven. *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/CRP9).
- 8 Cf. ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. London/The Hague/New York: Kluwer, 2002, p. 155-156.
- 9 Cf. TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 120.
- 10 Sobre o conceito de qualificação, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário internacional – Qualificação e substituição – Tributação no Brasil, de rendimentos provenientes*

de sociedades de pessoas residentes na Alemanha. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 54, p. 125-139.

- 11 Cf. ROY ROHATGI, op. cit. (nota 8), p. 157.
- 12 Cf. ENDRISS, Horst Walter. *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?), p. 78-81.
- 13 Para uma justificação desta assertiva, remetemos a outro estudo: SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e Comércio Eletrônico. In: \_\_\_. (Org.). *Internet. O direito na era virtual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 52-53.
- 14 Cf. HELENO TORRES, op. cit., (nota 9), p. 122-125.
- 15 Cf. KIRCHHOF, Paul et al. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer. *Steuern im Verfassungsstaat: Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines Geburtstags*. München: C. H. Beck, 1996, p. 32.
- 16 Cf. PAUL KIRCHHOF, op. cit. (nota 15), p. 37, 44.

## Bibliografia

- AVI-YONAH, Reuven. *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).
- ENDRISS, Horst Walter. *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?).
- KIRCHHOF, Paul et al. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer. *Steuern im Verfassungsstaat: Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines Geburtstags*. München: C. H. Beck, 1996, p. 27-63.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: Pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec/Adcoas, 1979, v. 1.
- ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. London. The Hague. New York: Kluwer, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e comércio eletrônico. In: \_\_\_. (Org.). *Internet. O direito na era virtual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- \_\_\_\_\_. Direito tributário internacional – Qualificação e substituição – Tributação no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedades de pessoas residentes na Alemanha. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 54, 2000, p. 125-139.
- TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- VASCONCELLOS, Roberto França de. *Tributação do comércio eletrônico internacional*. Tese de doutorado. São Paulo: USP, 2002.
- VOGEL, Klaus. *World-wide vs. Source taxation of income – A review and reevaluation of arguments*. In: *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 117-166.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6 ed. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003.