

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 reatícios 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 reatuzados 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., Montevideu, 1996.

PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: TERRITORIALIDADE, FONTE E UNIVERSALIDADE

Luis 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.

Inferre-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 rendimento

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.) (verbele)*, 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 - ISIR - Ein Systematischer Versuch*, Amsterdam, Internationales Steuerdokumentationsbüro, 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 aceite 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

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*, série A nº 10, p. 19 e ss.

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 considerava 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,

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 consequência, 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 consequências 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 tribuitem 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 Birtribuição*, Tese de doutorado, São Paulo, USP, s.d, p. 2. Em igual sentido, v. G. de Castro Moreira Júnior, *Birtribuição Internacional e Elementos de Conexão*, São Paulo, Adjuaneiras, 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 limitada 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

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

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, Zurich, 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, Colômbia, Otto Schmidt, 1967, pp. 159-169.

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. Rohmann, 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 Tributação: "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 (*verwendendes 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, incorre 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-

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 mantêm 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.

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

29 Cf. H. Tôrres, *Plur tributação Internacional sobre as Rendas 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 Aurélio Zilveti 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.

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, sejam sujeitos à tributação.

Daí parecer acertado sustentar que a territorialidade, em seu sentido do 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,

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 Krüger, 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.

37 Cf. W. Hebing, *Internationales Steuerrecht (verbote)*, *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerverwissenschaften*, vol. 1, 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.

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

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