

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

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

42 Helene 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.

43 R. Barbosa Nogueira, Imposto de Renda e Soberania Tributária, *Direito Tributário* (3ª Coleção), Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), São Paulo, José Bushasky, 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”. Dali 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

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 interna: 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 nexo 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 Vasconcelos, *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*”⁹⁰. 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 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-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. Tórrès, 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 de comercial local e pagamentos por *royalties* e semelhantes, 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

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-

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.

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.

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 rendimento

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.

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 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 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 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.

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 ultrapassem o território do Estado tributante. Ao princípio da univer-

salidade, opõe-se o princípio da territorialidade pura (fonte), em sua aceção 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 aquelas 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

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 Heleno Torres, 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. Heleno Tôres, *Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas*, 2ª ed. revista, atualizada e ampliada São Paulo, Rev. dos Tribunais, 2001, p. 62. A expressão *princípio de territorialità “pura”* foi empregada, antes, por Claudio Sacchetto (Territorialità (dir. trib.) (verbebe), op. cit. (nota 5), pp. 303-332 (329).

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