

**Direito Tributário Numa Economia Globalizada - Tributação e
Integração Econômica Internacional: Um Exame do Entendimento do
STJ Sobre os Acordos Que Impedem a Dupla Tributação
da Renda no Âmbito Internacional**

André Elali*

**Capítulo 1
A Apresentação do Tema**

O presente estudo tem como objetivo analisar entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto à aplicabilidade dos denominados acordos de dupla tributação da renda.

Inicialmente, transcrever-se-á decisão em que se discutiu o tema aqui eleito, envolvendo a imposição, pela Fazenda Nacional, de imposto sobre a renda, mesmo existindo acordo celebrado com o Estado da Suécia, país-sede de empresa controladora de outra no Brasil, do ramo automotivo. Depois disso, analisar-se-ão os elementos envolvidos no assunto, passando-se por uma exposição sucinta a respeito da evolução do Estado, a posição atual do que se denomina de *Estado Fiscal*, a influência da globalização e seus efeitos econômicos. Ao final, propor-se-á uma síntese conclusiva, examinando-se a possibilidade, ou não, de os tratados serem aplicados mesmo que contrários à legislação interna.

**Capítulo 2
Reprodução de Entendimento do Superior Tribunal de Justiça Sobre o Tema da
Aplicação dos Tratados Internacionais que Impedem a Dupla Tributação da Renda**

Eis a ementa da decisão que aqui será examinada:

“Ementa: Tributário. Regime Internacional. Dupla Tributação. IRRPF. Impedimento. Acordo Gatt. Brasil e Suécia. Dividendos enviados a Sócio Residente no Exterior.

*Advogado e Consultor Tributário. Especialista em Direito Tributário e Mestre em Direito Político e Econômico pela Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie/SP. Professor de Direito Econômico do Programa de Pós-graduação da UFRN, Professor (por concurso) de Direito Tributário da FARN (graduação e pós-graduação) e Professor convidado da ESMARN – Escola da Magistratura do Estado do Rio Grande do Norte. Membro consultivo da APET, onde é também Professor dos Cursos de Especialização em Direito Tributário.

Arts 98 do CTN, 2º da Lei 4.131/62, 3º do Gatt. - *Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional. - O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas. - O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis. - Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países. - Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT. - Recurso especial provido.* (STJ – RESP nº 426.945 - PR - 2002/0043098-0 – Relator: Min. Teori Albino Zavascki – Relator para o Acórdão: Min. José Augusto Delgado).

Capítulo 3:

Uma Ponderação Introdutória Sobre a Evolução do Estado, o Estado Fiscal e a Atual Influência da Globalização - Uma Relativização do Conceito Clássico de Soberania

3.1 O Estado como evolução social

Pode-se dizer que o Estado é uma evolução da sociedade, porque esta, depois de muitos estágios, desenvolveu tal estrutura para ordenar o convívio humano, atribuindo-lhe o que se denomina de *poder de império*. Daí a relação entre sociedade e política, entre direito e Estado. Um serve de base para o outro. Das relações sociais, surgiu a política; das relações políticas, surgiu o direito enquanto sistema de harmonização social.

Nesse sentido, manifesta-se Simone Goyard-Fabre, para quem o apoliticismo se afigura impossível pela importância da marca da política nas múltiplas figuras do mundo. A autora sustenta que o nascimento da política remonta à aurora do mundo, assim que se manifestaram o comando dos chefes e a organização da vida comum. E arremata:

“Se atualmente, como no tempo de Platão, a tarefa da filosofia continua sendo a busca, sub specie aeternitatis, da essência do político, no mundo ‘moderno’ ela exige uma reflexão crítica sobre a constituição da ordem jurídica que governa, ao mesmo tempo, a vida de cada povo e as relações entre os diversos povos. O espaço público, interno e internacional, não pode prescindir das

*estruturas de direito que fixam seus contextos e constituem seu arcabouço, formando assim o que chamamos de 'ordem jurídica'.*¹

Historicamente, infere-se que o Estado, na antiguidade, eram as Cidades, de onde se irradiavam as dominações, caracterizando-se como verdadeiras hegemonias². Exemplos não faltam para se ilustrar o poder naqueles tempos, como na Babilônia, em Esparta, em Atenas e/ou em Roma. Todas, com suas individuais características, tinham a mesma acepção do poder urbano e concentrado.

Em verdade, atribui-se à Aristóteles, na dogmática, o papel de fundador da ciência política, afirmando-se que foi quem primeiro cuidou da concepção de Estado, inclusive elaborando sua obra “*A Política*”.

Derivada do latim *status*, que corresponde a estado, posição, ordem, a expressão representa a atual forma de organização política da sociedade, sendo produto do desenvolvimento humano, vinculado à política, às relações em sociedade.

Voltando-se à história, viu-se posteriormente o colapso do Império Romano e, após o final da Idade Média, o movimento iluminista, impondo novos traços à figura do Estado, não mais na “*idéia fraca e pálida de Estado no mundo medieval*”³, mas a partir de um novo conceito que unificava os elementos indivisibilidade, independência e superioridade⁴: o conceito de soberania.

E é interessante notar-se que tal expressão foi considerada por muitos como o maior princípio do Estado Moderno⁵. Por ela, entende-se o poder de autodeterminação estatal diante do cenário externo, mantendo-se a idéia dos três elementos anteriormente mencionados: indivisibilidade, independência e superioridade.

Passadas algumas crises do Estado Moderno, com a grande centralização de poderes no período do absolutismo, viu-se a necessidade de transição do império absoluto para um Estado Constitucional, através dos movimentos liderados pelas classes burguesas. E as mudanças ocorridas dão surgimento à fase do movimento do constitucionalismo. O poder, antes das pessoas, era agora das leis, numa estrutura descentralizada do seu exercício.

¹ Cf. Simone Goyard-Fabre. *Os Princípios Filosóficos do Direito Político Moderno*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 1. Na mesma obra, a autora trata das expressões *Estado do Direito* e *Estado de Direito*, sustentando que a primeira se refere aos princípios da legalidade e de legitimidade, e a segunda à idéia de ordem e liberdade. E afirma: “*O direito político moderno tem a função de dirigir o Poder do Estado, exprimindo pelas leis a vontade geral que traduz a soberania do povo; simultaneamente, compete-lhe promover e garantir as liberdades dos cidadãos. Através dessa dupla tarefa, o direito político do Estado moderno realiza a síntese da ordem e da liberdade.*” *Idem*, p. 205.

² Cf. Paulo Bonavides. *Teoria do Estado*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 19-20.

³ *Idem*, p. 20.

⁴ Cf. Helenilson Cunha Pontes. *Revisitando o Tema da Obrigação Tributária*. In: *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Coordenação: Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 96.

É nesta perspectiva que o Estado, evoluindo, passa a ter uma importância ainda maior para a sociedade. Como uma organização política da sociedade, o Estado necessita intervir para garantir o fenômeno da harmonização, estabelecendo padrões de comportamento. Essa intervenção abrange também o controle das atividades econômicas, evitando-se a prática de condutas danosas à ordem, outro elemento árido, também pela sua complexidade. E aí surge a relação entre o Estado e o poder, aqui incluída a faceta econômica.

3. 2 A noção de soberania fiscal – o poder de impor tributos pelo Estado e o Estado Fiscal (ou Estado do Imposto)

A própria idéia de impor tributos está ligada ao conceito de soberania, porque se trata de um atributo do poder político em seu mais alto grau interno (soberania fiscal⁶). Diz-se, portanto, que o poder de tributar é o poder político em sua mais ampla acepção, dentro de um Estado e de um ordenamento jurídico. E é o próprio ordenamento que limita tal poder de tributar, pois este não é mais absoluto.

Se por um lado afirma-se que a origem do fenômeno tributário perde-se na noite dos tempos⁷, não sendo possível delimitar um momento histórico preciso de seu aparecimento, por outro se sabe que ele é hoje algo imprescindível para a formação e manutenção das estruturas políticas do homem.

O poder de tributar, ressalte-se, é hoje uma necessidade para a manutenção dos Estados. Aliás, a expressão *Estado Fiscal* muito bem expressa tal realidade, porquanto todo direito se relaciona a um dever, inclusive ao *dever fundamental de pagar impostos*⁸.

Referida expressão, de qualquer sorte, não obstante muito usada ultimamente em estudos tributários, é bem antiga, devendo-se o seu conceito a Lorenz Von Stein, já em 1885, sendo depois difundida através de debates entre Joseph Schumpeter e Rudolf Goldscheid durante a primeira grande guerra, onde se discutiam as possíveis soluções

⁵ Cf. Paulo Bonavides. *Op. cit.*, p. 21-22.

⁶ Já afirmou o professor Ruy Barbosa Nogueira: “*Em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, ele pode impor, sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributação (soberania fiscal)...*”. Cf. Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 181.

⁷ Sobre a evolução histórica da imposição tributária, relacionando-se com as diferentes religiões e povos, manifesta-se em excepcional estudo o professor J. Albano Santos, da Universidade Técnica de Lisboa. Cf. J. Albano Santos. *Teoria Fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 13 e seguintes.

⁸ José Casalta Nabais, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em sua tese de doutoramento, tratou da temática do *Dever Fundamental de Pagar Impostos*, demonstrando que o cidadão tem o dever fundamental de contribuir para a formação e manutenção do Estado contemporâneo, considerado, pela sua base de arrecadação, um *Estado Fiscal*. Cf. José Casalta Nabais. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

para os problemas financeiros enfrentados pelos Estados em face dos conflitos armados.

No Brasil, a expressão sob exame vem sendo utilizada por alguns jovens mestres, dentre eles o professor Luís Eduardo Schoeuri, que já afirmou:

“A expressão ‘Estado do Imposto’ (Steuerstaat) realça uma das características do Estado contemporâneo: sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária e, especialmente, proveniente dos impostos.”⁹

O fato é que a “*estadualidade fiscal*” representa a noção da separação entre Estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto¹⁰.

Aliás, como ensina Klaus Vogel, o sistema econômico capitalista apresenta-se muito mais produtivo do que o Estado, eis que a separação Estado/economia lhe assegura a possibilidade de se efetivar a sua própria produtividade¹¹. Reserva-se ao Estado o papel de desenvolver determinadas atividades, alheias às tipicamente econômicas.

3.3 Ordem Econômica e Sistemas Econômicos

Inicialmente, é de se ponderar que os signos *ordem* e *sistema* têm numerosas acepções, podendo, muitas vezes, assumir um sentido análogo. Veja-se, por exemplo, que por *ordem* pode-se ter a idéia de “*disciplina, classe, categoria, organização, boa disposição e equilíbrio entre partes de um todo.*”¹² E *sistema* pode consistir em “*método, critério, complexo de regras para a concretização de certas atividades.*”¹³

Eros Roberto Grau é um dos estudiosos do assunto que admite a dificuldade de se atribuir conceitos às expressões *ordem econômica* e *ordem jurídica*:

“A ambigüidade de todas essas expressões é de tal ordem – e uso aqui, propositadamente, o vocábulo ‘ordem’ – que a operacionalização dos conceitos que designam é sempre tormentosa. (...) Além disso, o vocábulo ordem porta em si, na sua rica ambigüidade, uma nota de desprezo em relação à desordem, embora esta, em verdade, não exista: a desordem é apenas, como observa Gofredo da Silva Telles Júnior, uma ordem com a qual não estamos de acordo. A defesa da ordem, desta sorte, sobretudo no campo das relações sociais e de sua

⁹ Cf. Luís Eduardo Schoeuri. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. Tese apresentada para a inscrição em concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2002, p. 5.

¹⁰ Cf. José Casalta Nabais. *O Dever Fundamental...*, op. cit., p. 196.

¹¹ Cf. Klaus Vogel. *Der Finanz – und Steuerstaat*, p. 1176 e seguintes. *Apud* José Casalta Nabais, op. cit., p. 196.

¹² Cf. D. Torriero Guimarães. *Dicionário Técnico Jurídico*. São Paulo: Rideel, 1999, p. 424-425.

¹³ *Idem*, p. 503.

regulação, envolve uma preferência pela manutenção de situações já instaladas, pela preservação de suas estruturas."¹⁴

Juridicamente, a expressão *ordem econômica* tem sido mencionada como a parcela do sistema normativo que trata da regulação das relações econômicas¹⁵. Assume, nesse sentido, a idéia de ordem jurídica da economia¹⁶.

Colocando-se em lados opostos *ordem* e *desordem*, tem-se que a *ordem econômica* é algo abrangente, que é buscado pelo sistema jurídico como um todo. É o modo de ser da economia, do fenômeno econômico, que se baseia num *sistema*. Como ressalta Vital Moreira, a *ordem econômica* "é constituída por todas as normas ou instituições jurídicas que têm por objeto as relações econômicas."¹⁷

Pode-se, portanto, afirmar que a *ordem econômica* é o conjunto das relações econômicas, que dentro dos fenômenos sociais, deve estar ordenada. Aí é que surge a relação necessária entre *ordem econômica* e a *ordem jurídica*. Aquela, como afirma Eros Grau¹⁸, é uma parcela desta, porque o econômico deve estar ordenado pelo jurídico. Em outras palavras, conforme aponta o Ministro do Supremo Tribunal Federal, a *ordem econômica* representa o mundo do ser, enquanto que a *ordem jurídica* o mundo do dever-ser. Daí porque este regula aquele, mantendo-o, pelo menos na teoria.

Referindo-se à definição de *sistema*, observa Cristiano Carvalho:

*"Há pelo menos quatro acepções principais para o vocábulo sistema. Sistema pode significar: 1) conjunto de partes coordenadas entre si; 2) reunião de proposições, de princípios coordenados de molde a formarem um todo científico ou um corpo de doutrina; 3) reunião, combinação de partes reunidas para concorrerem para um certo resultado; plano; 4) método, combinação de meios de processo destinados a produzirem um certo resultado."*¹⁹

Partindo-se de tal noção, observa-se que dentro de cada ramo do conhecimento, as acepções vão assumindo outras, específicas, mas que traduzem, em geral, a idéia de um complexo ordenado, disciplinado, através do qual se reúnem diferentes elementos com um único fim.

Das lições do professor Fábio Nusdeo, por exemplo, observa-se que *sistema econômico* tem duas acepções: uma que tem conotação de conjunto das atividades

¹⁴ Cf. Eros Roberto Grau. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 51-56.

¹⁵ Cf. André Ramos Tavares. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003, p. 86.

¹⁶ Cf. Vital Moreira. *A Ordem Jurídica do Capitalismo*. Coimbra: Centelha, 1973, p. 69-71.

¹⁷ Cf. Vital Moreira. *Economia e Constituição*, p. 59.

¹⁸ Cf. Eros Roberto Grau. *Op. cit.*, p. 51, p. 61 e outras.

¹⁹ Cf. Cristiano Carvalho. *Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia e tributação*. São Paulo: Quartier Latiin, 2005, p. 38.

econômicas de uma comunidade; outra que representa o “conjunto orgânico de instituições, através do qual a sociedade irá enfrentar ou equacionar o seu problema econômico”, relacionando-se, pois, com o problema “escassez de recursos”²⁰.

H. Robert Heller, por sua vez, deixa claro que cada ciência cria seu próprio sistema, que ele denomina de “modelo simplificado do mundo real, que os cientistas estudam. Uma vez construído esse sistema, os cientistas podem analisar seu funcionamento, suas partes componentes e, assim, chegar ao conhecimento de seu campo de estudo.”²¹ E explica ainda que todo sistema pode ser descrito como a combinação das partes componentes que formam um todo orgânico, mantendo cada componente uma relação funcional com os demais. Para se estudar um sistema, afirma o mestre, “é necessário conhecer as partes componentes.”²²

Em matéria de economia, o *sistema* representa o complexo dos componentes do ser das relações econômicas. E tal complexo se forma a partir dos problemas econômicos centrais, tais como definidos por Heller: escassez e escolha. Ou seja, a economia deve analisar a forma pela qual as pessoas escolhem o modo mais eficiente de empregar seus recursos escassos a fim de satisfazer suas necessidades, o que deve ser considerado pelo ordenamento jurídico²³.

Heller, mais adiante, traça um esboço do *sistema econômico* dos Estados Unidos, suscitando os seguintes componentes para ilustrar a complexidade do estudo da matéria sob exame: 200 milhões de habitantes, 12 milhões de empresas, o Governo Federal, 50 Estados, 3 mil condados, 35 mil municípios²⁴. O referido professor, sistematizando a sua exposição, se utiliza de 8 elementos que devem ser analisados em qualquer *sistema econômico*, como componentes que formam este: decisão de consumo; decisão de produção; bens e serviços públicos; exportações e importações; consumo agregado; investimento agregado; política de estabilização; e balanço de pagamentos.

Na esteira do pensamento de Heller, pode-se afirmar que o *sistema econômico* “descreve e analisa a parte do comportamento humano que trata da produção, da troca e do consumo. Entre as Ciências Sociais, é um subsistema que trata das ações econômicas e interações humanas.”²⁵

Ademais, tendo-se a noção de que o maior problema econômico é a escassez de recursos, cada Estado deve eleger um modelo próprio para ordenar suas relações econômicas. Neste ponto, cada Estado terá um *sistema econômico*, de acordo com suas convicções políticas. Pode haver, portanto, diferentes *sistemas econômicos*, cada um

²⁰ Cf. Fábio Nusdeo. *Curso de Economia – Introdução ao Direito Econômico*. 3. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 97.

²¹ Cf. Heinz Robert Heller. *O Sistema Econômico – Uma Introdução à Teoria Econômica*. Tradução: Terezinha Santoro. Revisão: José Paschoal Rossetti. São Paulo: Atlas, 1977, p. 17.

²² *Idem, ibidem*.

²³ Cf. Heinz Robert Heller. *Op. cit.*, p. 20-21.

²⁴ *Idem*, p. 25-26.

²⁵ *Idem*, p. 28.

baseando-se numa teoria própria. Às vezes ter-se-á uma economia de mercado, em outras, uma economia baseada na autoridade.

3. 3. 1 *Espécies de sistemas econômicos*

Pode-se falar em cinco espécies principais de *sistemas econômicos*: a) o modelo de economia dominial fechada; b) a economia artesanal; c) a capitalista; d) a planificada; e e) corporativa²⁶. Cada um desses *sistemas* baseia-se numa teoria própria, que definire o modo de ser, a base das relações econômicas.

Os mais importantes *sistemas econômicos*, no entanto, são o capitalista e o socialista, como já ensinou o eminente professor Pinto Ferreira²⁷ e como anota André Ramos Tavares²⁸. O capitalismo, em suma, baseia-se na livre iniciativa, na valorização da propriedade privada, transferindo-se para ela os meios de produção. Ao contrário, o socialismo coletiviza os meios de produção, mantendo-os sob a guarda do Estado.

3. 3. 2 *Sistema jurídico*

Afirma Luís Eduardo Schoueri que "*Sistema é um complexo composto por uma estrutura e por um repertório. Nesse sentido, é um sistema o ordenamento jurídico.*"²⁹ É de se ponderar, por conseqüência, que o *sistema jurídico* assume sentido análogo a *ordenamento jurídico*. Ambas as expressões significam um conjunto de elementos, estruturados de forma harmônica e com um fim único.

Viu-se antes que o direito pode ser analisado por diferentes ângulos, adotando-se, no âmbito do trabalho, dois dos sentidos possíveis: o de ciência e o de conjunto de elementos que visam a harmonização das relações sociais.

O direito enquanto ciência representa um método de estudo, que segue métodos próprios. Já quando conjunto de elementos, assume a finalidade mencionada de pacificação das relações sociais. E nessa parte, se materializa através de normas jurídicas, em sentido amplo. Deste modo, ter-se-á sistema onde houver norma jurídica, sendo esta uma unidade daquele, qualificando-se de conformidade com sua validade e importância. Também

²⁶ Cf. Oscar Dias Corrêa. *O Sistema Político-Econômico do Futuro: O Societarismo: Liberalismo, Comunismo, Marxismo, Coletivismo, Socialismo, Solidarismo, Socialismo Liberal, Capitalismo, Neoliberalismo, Liberalismo Social*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994, p. 34.

²⁷ Eis o que já afirmou o insigne professor da Faculdade de Direito do Recife: "*No mundo atual, há dois sistemas básicos que orientam a organização da vida econômica. O sistema capitalista é o primeiro, fundamentado na propriedade privada de bens de produção, na livre concorrência, na iniciativa privada, funcionando de um modo geral nos Estados que não se orientam pelo tipo de economia coletivizada. O outro sistema é o socialista, fundamentado na propriedade coletiva dos meios de produção, implantado na URSS e na China, e durante muito tempo no leste europeu.* Cf. Pinto Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*, p. 577.

²⁸ Cf. André Ramos Tavares. *Op. cit.*, p. 31-48.

²⁹ Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Op. cit.*, p. 8.

conforme já se consignou, as normas jurídicas são todas as determinações do sistema. Podem, então, apresentar-se de formas diferentes, daí porque há referências aos *princípios* e às *regras*.

Pode-se, então, definir *sistema jurídico* como um complexo de normas que, reunidas, visam a ordem social. No entanto, a definição de direito, do que é jurídico, é de difícil conclusão³⁰. O eminente Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr., explicando tal dificuldade, explica que o Direito pode, por um lado, proteger a comunidade do poder arbitrário e/ou servir de base para o seu exercício³¹. No mesmo sentido, Alysson Mascaro adverte que o Direito como sistema de normas pode servir de base para a exploração social³². Esta a razão maior das discussões em torno do que representam a *ordem* e o *sistema*, porque aquela pode, de fato, representar um modo de ser de exploração social, como sustenta enfaticamente Alysson Mascaro³³.

Termo plurívoco, a origem do signo direito remonta ao latim clássico *jus* – conjunto de normas formuladas pelos homens – ou ao vocábulo *directum*, com uma conotação de guiar, conduzir e dirigir³⁴. De qualquer forma, é de se concordar com a proposição de que o “*Direito é assim um sistema normativo-sancionador que prescreve condutas: mas aberto e incompleto, porquanto não contempla todas as situações hauridas no seio da sociedade, vale dizer; a sua aplicação é uma atividade dinâmica, como é o fenômeno jurídico-social.*”³⁵

Veja-se que quando se tem um *sistema econômico*, deve-se ter em mente que ele representa uma faceta de todo o *sistema*, que se estrutura pelo Direito enquanto conjunto normativo. O Direito, neste sentido, assume a concepção de estrutura de vários subsistemas, que se relacionam sucessiva e constantemente. As relações sociais, por

³⁰ Cf. Herbert Hart. *The Concept of Law*. Second Edition. Oxford: University Press, 1994, p. 10.

³¹ Cf. Tércio Sampaio Ferraz Jr. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 31-32.

³² Cf. Alysson Mascaro. *Crítica da Legalidade e do Direito Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 127-157.

³³ Em suas aulas da pós-graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, o professor deixa clara a sua crítica filosófica ao *sistema capitalista*, que, utilizando-se do *sistema jurídico*, lhe serve de base.

³⁴ Cf. Artur Cortez Bonifácio. *Direito de Petição – Garantia Constitucional*. São Paulo: Método, 2004, p. 19-21. Nota-se, pela exposição do autor, que o signo *direito* pode ser analisado em diferentes acepções. Utiliza-se aqui do signo em tela para designar tanto o *sistema de harmonização social* como a *ciência que trata dos fenômenos jurídicos e sociais*. Sobre o assunto, cf. Francis Hamon, Michel Troper, Georges Burdeau. *Direito Constitucional*. 27. ed. Barueri: Manole, 2005, p. 1. Tradução: Carlos Souza. No original: *Droit Constitutionnel*. Outra importante explicação é obtida das lições de Eros Roberto Grau, professor titular (licenciado) da Universidade de São Paulo, e hoje Ministro do Supremo Tribunal Federal, que explica: “*Podemos descrever o direito de várias formas e desde várias perspectivas; na verdade, contudo, não descrevemos jamais a realidade, porém o nosso modo de ver a realidade. (...) O direito (...) não é uma simples representação da realidade social, externa a ela, mas, sim, um nível funcional do todo social.*” Cf. Eros Roberto Grau. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 17-19.

³⁵ Cf. Artur Cortez Bonifácio. *Op. cit.*, p. 21.

serem dinâmicas, impõem que os *sistemas* ou subsistemas permaneçam adaptando-se às realidades que vão se constituindo. E para isto necessitam interligar-se sempre.

Chega-se a mencionar que o *sistema social* é um todo, servindo o *sistema jurídico* (uma das vertentes do sentido de Direito) como relacionador dos subsistemas³⁶. O Direito, então, é um subsistema que serve de base para a interação que existe entre os componentes do *sistema social global*.

Por tais fundamentos, afirma-se que um sistema social eficiente será aquele que se mantiver aberto cognitivamente aos demais sistemas sociais, mantendo-se o que alguns denominam de autopoiese, uma troca sucessiva de mensagens entre os sistemas³⁷. Caso contrário, ter-se-ão sistemas fechados que sucumbirão, necessariamente, à entropia³⁸.

Por tudo o que se disse, o *sistema jurídico* será a base de interação entre os subsistemas, entre as relações econômicas, políticas, culturais. É uma troca constante de elementos, que servem ao *sistema social global*.

E cada Estado tem o seu próprio *sistema jurídico*, o seu *ordenamento jurídico*, porque a distinção pode se dar apenas na terminologia adotada, já que este é também um conjunto de componentes que formam o Direito. A conclusão que se sustenta aqui é a de que o *sistema jurídico* é um elo que liga os demais *sistemas* ou subsistemas, especialmente ao *sistema econômico*.

3. 4 A globalização e a sua faceta econômica – a necessidade de adaptação das técnicas de imposição tributária à nova *ordem globalizada* – os acordos internacionais sobre tributação

Uma outra afirmação que se faz necessária é a de que não há modos de se impedir a globalização. Esta pode ser vista como a quebra de barreiras entre Estados, com a conseqüente abertura dos sistemas de cada país, de cada bloco político e econômico. Tal fenômeno, aliás, não encontra limites, porquanto até mesmo as culturas de cada povo estão se transformando. E o direito não pode desprezar tal elemento, devendo, mais do que estudá-lo, criar mecanismos de harmonização.

A faceta da globalização, todavia, que mais tem chamado a atenção em todo o mundo é a econômica³⁹. Não é de hoje que se discutem os efeitos negativos e/ou positivos

³⁶ Cf. Lorival Vilanova. *Causalidade e Relação no Direito*, p. 66.

³⁷ Cf. Cristiano Carvalho. *Op. cit.*, p. 241-242.

³⁸ “Podemos exemplificar as duas situações: no primeiro caso, uma tribo indígena que viva totalmente isolada do mundo. Uma simples fatalidade, como uma carestia de alimentos, poderá levar à extinção da tribo; ao passo que se ela for aberta, i. e., comunicar-se com outras tribos, poderá pedir auxílio. No segundo caso, também podemos usar o exemplo da tribo. Se ela sempre foi isolada do mundo e da noite para o dia se confronta com uma cultura totalmente estranha como a do homem branco, o excesso de informações que receberá (leia-se choque cultural) poderá gerar ruído incontornável, podendo até levar à desintegração da tribo.” *Idem, ibidem*.

³⁹ Sobre a globalização e suas conseqüências humanas, cf. Zygmunt Bauman. *Globalization: The Human Consequences*. New York: Columbia University Press, 1998.

da internacionalização das empresas, das atividades econômicas, em face dos reflexos sociais que impõem. E sem se pretender entrar em tal debate, evidentemente subjetivo, é incontestável a necessidade de se criarem instrumentos de harmonização internacional. Ou os Estados se fecham, o que se apresenta praticamente impossível hoje, ou se adequam à nova realidade de *quebra de barreiras*.

E nesta nova realidade jurídica, os Estados se vêem obrigados a integrar suas ordens jurídicas às demais, dos outros Estados. O conceito clássico de soberania, portanto, passa por uma evolução. Pela constante necessidade de integração econômica, os países não podem mais se fechar às realidades políticas do globo.

Na esteira de tal pensamento, surge o problema da imposição de tributos. Os Estados, hoje considerados *Estados Fiscais*, como visto e sempre lembrado pelo professor português José Casalta Nabais, de Coimbra, pela crescente necessidade de arrecadação financeira com tributos, não podem desprezar as normas internacionais se pretenderem tributar situações ocorridas fora de seus territórios. E o sujeito passivo da relação obrigacional tributária⁴⁰ muitas vezes é vítima da dupla e/ou múltipla imposição de tributos de diferentes Estados.

Com numerosas expressões, os doutrinadores tratam do tema da dupla, plura, múltipla ou bi-tributação internacional. Todos os termos, de qualquer forma, se referem a um único fenômeno: a imposição de tributos de diferentes Estados sobre uma mesma base econômica.

Neste passo, pode-se dizer que são três os momentos que refletem a riqueza: 1) quando a riqueza é adquirida; 2) quando a riqueza é imobilizada ou poupada; e 3) quando a riqueza é consumida. A tributação, portanto, incidirá sempre sobre as manifestações de riqueza, seja através de sua aquisição, imobilização e/ou consumo⁴¹. Conforme observa Luís Eduardo Schoueri, a bi-tributação internacional compreende a “*exigência de impostos semelhantes, por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a idêntico período*” (OCDE, 1977/7)⁴².

No momento em que se examinam as possíveis imposições simultâneas de tributos sobre uma única base econômica, por parte de dois ou vários Estados, há de se falar nos limites da expressão *soberania fiscal*. É fato que o “*conceito de soberania fiscal está inteiramente ligado ao conceito de Estado Nação: de um ponto de vista factual pode exprimir-se de forma tanto mais intensa quanto maior é a dimensão econômica de um país ou quanto mais marcadamente a sua política econômica tenha uma expressão autárquica com relativa desvalorização das suas relações econômicas com o exterior.*”⁴³

⁴⁰ Utiliza-se aqui da expressão *sujeito passivo* para designar o gênero de todos os que se sujeitam às normas tributárias, dentre eles o *contribuinte*, o *responsável*, etc.

⁴¹ Cf. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. *Curso de Direito Tributário*. Coordenador: Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 23.

⁴² Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 19.

⁴³ Cf. J. L. Saldanha Saches. *Manual de Direito Fiscal*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 57.

3.5 A restrição do poder de tributar em face da interdependência econômica dos Estados – a necessidade de integração global⁴⁴

Em outras palavras, a liberdade na formulação de políticas tributárias fica restrita quando aumenta a interdependência econômica do Estado. E tal interdependência vem crescendo em todos os blocos econômicos, nos vários continentes. Atualmente, difícil seria afirmar que um país é totalmente, em termos econômicos, independente. Em alguma atividade, terá ele necessidade de se relacionar com outros Estados, seja para exportar seus produtos e serviços, seja para importá-los, mesmo que sob o rótulo de meros insumos. É por isso mesmo que “a análise da soberania fiscal dos Estados modernos é a análise de sua crescente limitação, por razões jurídicas ou pela pura e simples pressão dos factos dos processos de integração econômica nos quais estejam envolvidos.”⁴⁵

Com a crescente limitação do que se denomina de *soberania fiscal*, evolui a importância do direito tributário internacional, que, em vários países, é chamado de direito fiscal internacional. Por tudo isso, está provada a importância do estudo das entidades tributárias a partir de sua relação com os fenômenos econômicos.

Tal ramo jurídico tem como objeto o conjunto de normas que se destinam e se relacionam com mais de uma *ordem jurídica* – as normas de direito tributário externo (*Aussensteuerrrecht*) e as normas relativas aos acordos de dupla, múltipla, pluri ou bitributação internacional, justamente o tema maior relacionado a este estudo.

Os acordos internacionais sobre tributação são compromissos e cessões mútuas de dois Estados, em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação, uma vez que os acordos prevalecem em relação à lei interna⁴⁶. Essa aparente antinomia de normas internacionais e nacionais foi objeto de vários estudos no Brasil e constitui o maior ponto de divergência entre alguns estudiosos. Todavia, desconsiderar que os tratados têm maior importância do que meras leis ordinárias é esquecer da evolução social de forma global, em especial sua faceta econômica.

Alberto Xavier, dedicando-se a tema de sua especialidade, afirma que dentro das fontes internacionais do direito tributário, são os tratados os que ocupam lugar de relevo, havendo tratados que tenham, mesmo que por consequência, disposições sobre a tributação, e outros destinados especialmente a este campo⁴⁷.

⁴⁴ Para um estudo mais aprofundado sobre os efeitos da globalização sobre a tributação no Brasil, veja-se estudo do professor Aldemario Araujo Castro, Procurador da Fazenda Nacional. O autor trata, com profundidade, do tema, expondo elementos importantes sobre a globalização e sua relação com a tributação no Brasil. Cf. Aldemario Araujo Castro. *Repercussões da Globalização na Tributação Brasileira*. In: Elementos Atuais de Direito Tributário. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali. Curitiba: Juruá, 2005, p. 11-30.

⁴⁵ *Idem, ibidem*.

⁴⁶ Dentre outros, assim se manifesta J. L. Saldanha Sanches, professor associado da faculdade de direito de Lisboa. *Op. cit.*, p. 60.

⁴⁷ Cf. Alberto Xavier. *Direito Tributário Internacional do Brasil – tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 87-89.

Luís Eduardo Schoueri explica, a propósito do assunto, que os acordos internacionais tributários se apresentam como o instrumento de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, impedirem ou minorarem a bi-tributação internacional em matéria de imposto de renda⁴⁸.

Ademais, os mecanismos que evitam a dupla incidência tributária podem ser vistos como instrumentos de integração econômica. Schoueri, ao tratar do mercosul, teve a oportunidade de explicar o sentido da expressão harmonização tributária. Para ele, há em verdade três graus que expressam o sentido daquela: um que representa a coordenação entre Estados, que assumem políticas comuns com objetivos também comuns; um segundo que designa um sentido de comparação entre sistemas tributários, o que é bastante útil para a tributação internacional; e um terceiro, que representa a idéia de verdadeira uniformização, com identidades de normas positivas⁴⁹.

Paul P. Streeten, professor emérito da Universidade de Boston, preleciona que a inexistência de um sistema global de tributação é um grande incentivo para a evasão de recursos, um dos maiores problemas dos países em desenvolvimento e também uma das causas para a celebração de acordos internacionais. Assim, investimentos e crescimento são prejudicados se comparados com as situações de manutenção do capital no Estado. A partir disso, ele sugere a criação de um sistema global de imposição tributária, que serviria de central para a formalização de acordos internacionais, entre Estados, e para a troca de informações sobre a transferência de riquezas de um Estado para outro⁵⁰. E os acordos de dupla tributação também podem servir para este objetivo de fomentar a formalização de ajustes para troca de informações entre Estados. Nesse sentido, aliás, manifesta-se Saldanha Sanches: *“A função dos acordos não se limita, contudo, à eliminação da dupla tributação internacional: eles têm também como objectivo evitar a fraude e a evasão fiscal internacionais. E deste modo contém geralmente não apenas regras para a troca de informações entre as várias administrações fiscais (...), como também cláusulas destinadas a evitar o uso, pelos seus residentes, dos chamados paraísos fiscais ou zonas de baixa tributação.”*⁵¹

Em sua tese de doutoramento perante a PUC-SP, a professora pernambucana Mary Elbe Queiroz, dedicando-se ao árido tema do imposto sobre a renda, tratou da tributação da renda transnacional das pessoas jurídicas. E observou, com segurança, que *“hoje, mais do que nunca, o tema adquire excepcional importância, haja vista o crescimento das relações internacionais, com a integração dos mercados, o surgimento de mercados comuns e zonas de livre comércio, a crescente universalização das fontes*

⁴⁸ *Idem, ibidem.*

⁴⁹ Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Harmonização Tributária no Mercosul*. In: Revista de Direito Mackenzie n. 2/2000, p. 19.

⁵⁰ Cf. Paul Patrick Streeten. *Thinking about Development*. Cambridge: Press Syndicate of the University of Cambridge, 1999, p. 115-116.

⁵¹ Cf. J. L. Saldanha Sanches. *Op. cit.*, p. 63.

pagadoras e a localização dos beneficiários perceptores fora dos limites territoriais dos países em que são nacionais."⁵²

Mais adiante, a autora delineou o histórico da tributação da renda "transnacional", demonstrando a evolução legislativa e jurisprudencial no Brasil. E daí surgem, conforme explica, "*soluções bilaterais implementadas através de celebração de acordos, convenções e tratados internacionais destinados a evitar a bitributação, sem que se afronte a soberania dos Estados. Em face da globalização e da crescente universalização das rendas, entretanto, há uma tendência a se acolher uma nova forma de visualizar o conceito clássico de soberania, especialmente no tocante à atividade tributária internacional.*"⁵³

Na mesma obra, Mary Elbe Queiroz registra que a eficácia espacial das leis tributárias encontra seus limites no âmbito do território de cada Estado. "*Na atualidade, entretanto, com o avanço da globalização e o crescimento das relações internacionais, surge a vinculação das situações fáticas com mais de um ordenamento jurídico.*"⁵⁴

E há, para se resolver a tributação da renda "transnacional" os seguintes elementos de conexão: territorialidade e universalidade. O primeiro (*source income taxation*) se refere ao território do Estado que impõe tributação; o segundo (*worldwide income taxation*), por sua vez, tem relação com a possibilidade de se alcançar extraterritorialmente a situação que se pretende tributar, nada obstante a limitação do Estado quanto ao território.

Atribuindo diferentes acepções para tais elementos de conexão, o professor Saldanha Sanches, de Portugal, afirma haver dois princípios que orientam a tributação internacional da renda: *o princípio da conexão pessoal*, pelo qual se tributa o rendimento em qualquer parte do mundo (justamente o *worldwide income taxation*), e *o princípio da conexão pessoal*, que "*faz com que os Estados tributem qualquer rendimento que tenha como fonte (ou em termos comparativos, origem econômica) o seu território.*"⁵⁵

3.6 Monismo versus Dualismo

No âmbito do exame do tema eleito, torna-se necessário, mesmo que sucintamente, tratar das correntes que discutem a relação entre as ordens internas e internacionais.

O monismo sustenta uma ordem jurídica interna, tendo como base a unidade das normas jurídicas, tal qual o modelo sustentado por Kelsen, um de seus defensores⁵⁶, que observou:

⁵² Cf. Mary Elbe Queiroz. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004, p. 176.

⁵³ *Idem*, p. 177.

⁵⁴ *Idem*, p. 181.

⁵⁵ *Op. cit.*, p. 62-63.

⁵⁶ Ao lado de Kelsen, manifestaram-se Verdross, Wenzel, Mirkine-Guerzévitch. No Brasil, Haroldo Valadão, Oscar Tenório, Hildebrando Accioly, Celso D. de Albuquerque de Mello e Mirtó Fraga.

“A asserção de que o Direito nacional regulamenta assuntos nacionais e o Direito internacional assuntos estrangeiros, reduz-se ao truísimo de que o Direito nacional regulamenta o que é regulamentado pelo Direito nacional, e o Direito internacional, o que é regulamentado pelo Direito internacional.”⁵⁷

Em suma, sustentam os monistas que “o direito internacional e o direito interno formam, em conjunto, uma unidade jurídica, que não pode ser afastada em detrimento dos compromissos assumidos pelo Estado no âmbito internacional.”⁵⁸

Por outro lado, a corrente dualista sustenta que as ordens *interna* e *internacional* não formam uma unidade.

Na história, verifica-se que Alfred Von Verdross⁵⁹, já em 1914, foi o primeiro pensador a utilizar a denominação de *dualismo*, sendo ela aceita por Heinrich Triepel, em 1923, sendo seguida por Walz, Listz, Anzilotti, Alf Ross, dentre outros. Carl Heinrich Triepel defendeu, na Alemanha, um dualismo radical, tendo escrito o primeiro estudo analítico em 1889⁶⁰.

Pode-se dizer que os dualistas sustentam que o direito interno e o direito externo são independentes e livres de influência substancial entre si. E o direito internacional regularia as relações entre os ditos Estados soberanos e o direito interno, o Estado para seus indivíduos.

Com Arnaldo Süssekind⁶¹, observa-se a separação do *direito interno* do *internacional*, não se misturando as ordens respectivas, consistindo a ratificação de um tratado num compromisso de legislar do Estado no plano interno, sendo necessário, de qualquer sorte, um ato formal do legislador nacional.

Com os poucos elementos acima delineados, pode-se resumidamente comentar que os sistemas abertos são aqueles que se integram com as normas de Direito Internacional, pondo-as em caráter de igualdade com as normas internas. O contrário ocorre com os sistemas fechados, que impõem o pensamento de que as normas internacionais constituem meros compromissos, sujeitos a atos formais no Estado, no âmbito de sua soberania *interna*.

Luís Eduardo Schoueri, em sua tese de doutoramento perante a Universidade de São Paulo, observou, sobre o assunto, o seguinte:

“No campo dos direitos internos (...), constata-se a existência de divergências que se polarizam em duas correntes: o ‘monismo’ e o ‘dualismo’.

⁵⁷ Cf. Hans Kelsen. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 2. ed. Trad.: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1995, 9. 354.

⁵⁸ Cf. Valério de Oliveira Mazzuoli. *Tratados Internacionais*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 125.

⁵⁹ Verdross, entretanto, após severas críticas de Kelsen, se torna no futuro defensor do monismo.

⁶⁰ No alemão, *Volkerrechts und Landesrecht*. Cf. Ricardo Luz. *Soberania – Aspectos Internacionais*. O professor de direito internacional explica, em recente pesquisa, tal contexto. O trabalho está no prelo.

⁶¹ Cf. Arnaldo Süssekin. *Tratados ratificados pelo Brasil*. Rio: Fretas Bastos, 1981, p. 21.

DIREITO TRIBUTÁRIO NUMA ECONOMIA GLOBALIZADA

Para os 'monistas', direito internacional público e direito interno são partes de um único sistema. A solução de seu conflito é uma questão de prevalência de normas. Na sua versão dominante, entendem os 'monistas' que uma norma de direito internacional prevalece sobre aquela do direito interno. Deste modo, uma norma oriunda deste último não poderia limitar a aplicação de um acordo de bitributação.

Opostamente, os 'dualistas' entendem que se trata de dois sistemas diversos, sendo impossível um conflito entre uma norma de direito interno e uma de direito internacional público."⁶²

E mais adiante conclui o mestre, com quem há de se concordar:

"Hodiernamente, constata-se que 'monismo' e 'dualismo' já se encontram em suas versões 'moderadas', divergindo quanto a princípios, mas não quanto a resultados: É possível um conflito entre normas de direito interno e de direito internacional, cabendo a cada ordenamento decidir sobre a prevalência, de uma ou de outra norma. No direito internacional público, entretanto, uma norma de direito interno contrária a um tratado internacional é sempre repreensível, devendo ser modificada, prevalecendo, no longo prazo, sempre, o direito internacional público."⁶³

E razão assiste ao professor Schoeuri, porque contrariar um tratado não é somente, principalmente hoje, um problema jurídico: mais, é político e econômico, com repercussões sociais.

Deste modo, sustenta-se aqui que os tratados devem ser respeitados, mesmo que oponham-se aos dispositivos da ordem interna, que há de se adaptar à realidade internacional pública.

Capítulo 4:

Síntese do Recurso Analisado a Partir dos Elementos Expostos

Como visto na ementa, discutiu-se, no Recurso Especial examinado, a exigência, pela Fazenda Nacional, de imposto sobre a renda auferida com participação acionária em indústria automotiva. A base da fundamentação da empresa contra a Fazenda foi calcada no acordo GATT e em tratado firmado entre os Estados do Brasil e da Suécia, que evita a denominada *dúpla tributação internacional da renda*.

No caso, a empresa pleiteava o reconhecimento de que as rendas auferidas no país, mas destinadas a sócio no Estado que firmou com o Brasil o referido tratado contra

⁶² Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Planejamento Fiscal...*, op. cit., p. 177.

⁶³ *Idem, ibidem* – grifos acrescentados.

ANDRÉ ELALI

a *dupla tributação da renda*, não poderiam ser tributadas, porque já o seriam no país destinatário dos recursos. Em outras palavras, visava-se evitar a dupla tributação da mesma renda, ou seja, a imposição de tributos sobre a mesma base econômica, *in casu*, a renda.

O Min. Relator, Teori Albino Zavascki, votou pelo improvimento do recurso, alegando, em síntese, que:

- a) há duas espécies de tratados internacionais, os denominados *tratados-contratos* e os *tratados-lei*, com regime distintos no direito interno;
- b) há de prevalecer, no momento de eventual antinomia entre disposição de tratado e de lei interna, esta, conforme entendimento seu elaborado ainda quando Juiz do TRF da 4ª. Região;
- c) a partir de seu entendimento, não se pode admitir que a Constituição “*outorgue aos tratados posição de preeminência, exigindo a prévia denúncia deles para que, só então, a legislação interna possa dispor em sentido contrário*”;
- d) segundo o art. 98 do CTN, apenas aplicar-se-ia o tratado em face de *tratados contratuais*.

O Min. José Augusto Delgado, de forma ímpar, demonstrou, em seu voto, o equívoco do voto do Min. Relator. E aduziu o eminente jurista, em suma, que:

- a) toda a fundamentação doutrinária e jurisprudencial do voto do Min. Relator foi construída antes da Constituição de 1988, não se adequando ao momento atual;
- b) A *dupla tributação internacional* vem sendo condenada por princípios que estão acima até mesmo da própria Constituição, tendo em vista o fenômeno da globalização;
- c) deve-se observar, *in casu*, vários princípios relativos à tributação internacional, até mesmo relacionados com os direitos humanos (princípio da discriminação tributária), em especial os seguintes: princípio da não-discriminação do capital estrangeiro, princípio da proibição da dupla incidência tributária, princípio da equiparação de tratamento, regulando-se de maneira símile as situações nos âmbitos interno e externo;
- d) o art. 98 do CTN não foi julgado inconstitucional pelo Pretório Excelso, daí porque deve ser aplicado, devendo o direito evoluir, absolvendo as transformações sociais internas e globais;
- e) o Brasil “*adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento, nos termos do art. 2º. da Lei nº. 4.131/62, o qual foi recepcionado pelo art. 172 da Constituição vigente.*”;

f) não deve haver distinção entre residentes e não-residentes, aperfeiçoando-se “internamente o requisito da averbação de discriminação dessa limitação ao exercício de competência tributária, qual seja, o tratamento menos favorável sobre contribuintes residentes e não-residentes que se encontram em situação equivalente.”;

g) deve-se destacar, também, o denominado princípio de uniformidade de tratamento tributário.

Com base em tais argumentos, o Min. Delgado votou pelo provimento do Recurso Especial, tendo o seu voto sido acompanhado pela maioria dos membros da Turma.

Como visto, no caso específico dos autos em tela, visava-se evitar a incidência tributária sobre a mesma base econômica, em dois Estados diferentes: Brasil e Suécia, que, para evitar tal ocorrência, prejudicial às relações econômicas de ambos, firmaram, como dito, acordo internacional, que tem aplicação nas ordens internas. No sentido do que consigna Bauman, as ordens internas ficam sujeitas a algo mais amplo, ao que ele denomina de *Global Order*⁶⁴.

Razão assiste, portanto, ao Min. José Augusto Delgado em priorizar tratado contra a *dupla tributação internacional*, demonstrando a necessidade de modernização das categorias jurídicas, em especial atendendo às demandas da globalização das relações políticas, sociais e econômicas, com efeitos sobre a imposição tributária.

A corrente dos que sustentam o inverso, argumentando a possibilidade de se violar um tratado a partir da lei interna, sob as mais distintas fundamentações, não pode prosperar num mundo já globalizado, em que as relações não se limitam ao âmbito interno dos Estados.

Pondere-se, a propósito, que o eventual desrespeito aos tratados firmados legitimamente pelo Estado Brasileiro tem conseqüências inimagináveis, podendo resultar em drásticos problemas econômicos e sociais.

Capítulo 5

Síntese Conclusiva (Uma Proposta à Reflexão)

O eminente professor Ives Gandra da Silva Martins, em conferência pronunciada na Universidade de Coimbra, em 13 de julho de 2004, teve a oportunidade de expressar que deverá ocorrer em breve uma nítida aproximação dos sistemas tributários de todo o mundo. “No momento, tal aproximação se dá na esmagadora maioria dos países que participam de algum sistema de integração comunitária.”⁶⁵ Mas é, vale dizer, uma tendência, pela

⁶⁴ Cf. Zygmunt Bauman. *Globalization – The Human Consequences*. New York: Columbia University Press, 1998.

⁶⁵ Cf. Ives Gandra da Silva Martins. *Aproximação dos Sistemas Tributários*. In: Elementos Atuais de Direito Tributário. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali. Curitiba: Juruá, 2005, p. 419.

evidente globalização das relações sociais, políticas e econômicas. E isto ganha ainda maior repercussão quando se analisa qualquer assunto de direito tributário, que deve se adaptar às relações globais.

Dessa forma, o direito de impor tributação não pode ser analisado isoladamente. Deve, antes, se adequar aos fenômenos econômicos, seja para continuar servindo à manutenção financeira dos Estados, considerados *Estados Fiscais*, seja para não constituir um óbice à evolução econômica dos próprios Estados.

A tributação internacional, seguindo tal metodologia, deve existir sem que se caracterize como um atraso para as relações internacionais. O direito internacional público deve ser respeitado pelos Estados, devendo as ordens jurídicas internas a eles se adequarem. Da mesma forma, os acordos internacionais que visam impedir a dupla ou bi-tributação necessitam ser respeitados, não se podendo, no âmbito do atual estágio do direito, sob o égide da Constituição de 1988, no caso brasileiro, discutir uma eventual antinomia entre norma interna e acordo firmado voluntariamente pelo Estado brasileiro, adequando suas políticas tributárias a uma ordem global.

Os argumentos utilizados pelo Min. José Augusto Delgado, quando do julgamento do caso aqui examinado, demonstram a necessidade de serem respeitados vários princípios da tributação internacional, aplicáveis mesmo em casos de inexistência de acordos. Veja-se, nesse sentido, o regime da tributação da renda internacional entre Brasil e Estados Unidos, em que inexistente acordo, mas se considera o imposto pago no território do país no qual houve renda⁶⁶.

Pondere-se que não somente os princípios da tributação devem ser observados e respeitados, em sua íntegra. Outros, que tratam do fenômeno econômico, são tão importantes quanto aqueles. No momento em que se integram as *ordens econômicas*, devem-se integrar as técnicas impositivas. Afinal, não existirá tributação sem atividade econômica. Conforme sustenta Luís Eduardo Schoueri, é nítida a relação entre tributação e *ordem econômica*. Afinal, *“a primeira não é um corpo estranho na última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica, submetendo-se a ela. Se a lei tributária influi na Ordem Econômica, então ela já não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária.”*⁶⁷

Eis então uma proposta à reflexão: a imposição tributária deve acompanhar a evolução da ordem social global, das atividades econômicas, evidentemente dinâmicas, atualizando-se. Para tal desiderato, devem ser respeitadas as tendências mundiais da tributação, como no caso dos tratados que impedem a dupla tributação de uma única base econômica.

No caso da dupla tributação de uma mesma base econômica, com a celebração de um tratado, violam-se vários princípios, em especial o princípio da capacidade contributiva, o princípio da isonomia, e o próprio princípio do não-confisco tributário. E, por que não afirmar, o princípio da legalidade, já que, no sistema brasileiro, tratado tem força de lei,

⁶⁶ Sobre o assunto, cf. Mary Elbe Queiroz. *Op. cit.*, p. 188 e seguintes.

⁶⁷ Luis Eduardo Schoueri. *Contribuição ao Estudo...*, *op. cit.*, p. 135 – grifos acrescidos.

DIREITO TRIBUTÁRIO NUMA ECONOMIA GLOBALIZADA

conforme a dicção do Código Tributário Nacional e na esteira da fase atual de interpretação constitucional.

Afinal, como registrou o jurista homenageado neste resumido estudo, o assunto, é lógico, *“deve ser interpretado de acordo com o momento contemporâneo porque o Direito evolui, passa por diversas fases e tem que absorver as transformações ocorrentes, não somente na ordem interna, mas, também, na global.”*⁶⁸

⁶⁸ Trecho do voto do Min. José Augusto Delgado no julgamento sob análise.