

# Competência tributária internacional: caducidade (precoce) do direito tributário?

Ana Carolina Borges de Oliveira<sup>1</sup>

## Resumo

Trata-se de trabalho em que se pretende avaliar se o Direito Tributário caducou, uma vez que as referidas transformações podem ter acarretado sua evolução ou transformação, tornando-se, assim, imperioso avaliar os limites da atuação do Estado. Por essa razão, estudar-se-á a delimitação da competência tributária internacional, bem como as possíveis questões controvertidas que podem decorrer no âmbito de atuação do Direito Tributário internacional contraposto ao do Direito Tributário (nacional), sob o enfoque das transformações ocorridas a partir da globalização e da possível ampliação do objeto do Direito Internacional. Dessa forma, pode-se concluir que, em face dos avanços tecnológicos, da expansão do comércio internacional e da constituição de empresas globais, é necessário um quadro jurídico mais homogêneo ou o desaparecimento de regulamentações nacionais heterogêneas ou restritivas demais. Ou ainda, em outras palavras, o sistema jurídico necessita, num mundo globalizado, de um tratamento internacional para se desenvolver, que, por vezes, possui lógicas diferentes e pode comprometer a coerência desse sistema.

**Palavras-chave:** Globalização. Direito Tributário. Soberania.

## 1 Introdução

O presente trabalho tem o objetivo de analisar os aspectos da competência tributária internacional em face do poder estatal de tributar, tendo em vista que este

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito no Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Foi pesquisadora bolsista de Iniciação Científica do CNPq, é integrante dos grupos de pesquisa vinculados ao Mestrado em Direito do UniCEUB: Internacionalização do Direito e Hermenêutica e Direito do Consumidor.

é resultado da soberania tributária. Para tanto, o princípio da territorialidade será utilizado como base neste estudo, pois ele também é decorrência de tal soberania.

Assim, estudar-se-á a delimitação da competência tributária internacional, bem como as possíveis questões controvertidas que podem decorrer do âmbito de atuação do Direito Tributário internacional contraposto ao do Direito Tributário (nacional), sob o enfoque das transformações ocorridas a partir da globalização e da possível ampliação do objeto do Direito Internacional.

Com isso, pretende-se avaliar se o Direito Tributário caducou, uma vez que as referidas transformações podem ter acarretado sua evolução<sup>2</sup> ou transformação, tornando-se, assim, imperioso avaliar os limites da atuação do Estado.

## 2 Breve histórico

Este tópico tratará do aspecto histórico do Direito Tributário, estudando o início da tributação, com o objetivo de traçar um contexto no qual o trabalho se desenvolverá e, para tornar mais nítida a contraposição do Direito Tributário com as mudanças acarretadas pela globalização, a partir do século XX, no poder de tributar.

Para tratar, em breves linhas, sobre o ressurgimento da tributação, explica Duverger que o reaparecimento do Estado, após o período feudal, ocorre juntamente com o renascimento do poder tributário, o que representou, assim, certo papel no desenvolvimento das instituições democráticas modernas<sup>3</sup>. Apenas, para fins metodológicos, cumpre salientar que Duverger trata do “reaparecimento” do Estado, pois, durante a Idade Média, havia as receitas dos domínios reais que constituíam o essencial dos recursos públicos; mas tal ideia foi se dissolvendo, ao mesmo tempo, que a ideia romana de Estado.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> O termo “evolução” utilizado no presente trabalho se refere às mudanças ocasionadas pela globalização, que se contrapõem à ideia de “sistemas tributários pouco evoluídos, os quais são assentes em impostos reais, cujos tipos legais sejam constituídos por objetos materiais ou por relações concretas facilmente localizáveis”. Cf XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 27.

<sup>3</sup> Duverger apud NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 217.

<sup>4</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 216

Esta breve contextualização tem o objetivo de enfatizar que os tributos surgiram em decorrência do poder estatal, pois “a ideia romana de imposto tinha-se dissolvido ao mesmo tempo em que a ideia romana de Estado: as duas reaparecem juntas”<sup>5</sup>, enquanto desaparece a concepção feudal de um poder ligado à propriedade e distribuído entre os senhores.

Nesse sentido, explica Aliomar Baleeiro que, no curso do tempo, o imposto é atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo [...]<sup>6</sup>. Assim, como o poder de tributar é inerente ao Estado, “a formação política, moral, econômica ou técnica são integradas em regras estáveis e eficazes que funcionam como limitações ao poder de tributar”<sup>7</sup>.

Dessa forma, percebe-se que, ao mesmo tempo em que o Estado tem o poder de tributar inerente ao seu próprio funcionamento, também são necessários meios que limitem tal poder e, dentre eles, “o mais importante é a legalidade dos tributos”<sup>8</sup>, razão pela qual deve haver previsão legal para tributar.

Por isso, fala-se em soberania tributária, uma vez que o poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. Além disso, explica Sacha Calmon que o poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte, pois o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado e porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.<sup>9</sup> Portanto, “o poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação”<sup>10</sup>, delimitando, assim, tal exercício.

---

<sup>5</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 216.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 1.

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 2.

<sup>8</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 2.

<sup>9</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 69.

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 69.

Assim, tal histórico teve o objetivo de demonstrar que o poder tributário decorre do exercício pelo Estado de suas funções típicas, em que o Legislativo, o Executivo e o Judiciário são os órgãos pertencentes ao Estado e proporcionam as limitações ao poder de tributar. Consequentemente, o poder de tributar do Estado, implicando contribuições dos cidadãos e justificado pela necessidade estatal, vem diretamente da Constituição<sup>11</sup>, em que ela distribui a competência de tributar entre os entes políticos da federação – no caso brasileiro, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Desta feita, para assegurar a limitação a esse poder:

A Constituição atribui ao Legislativo editar leis tributárias dentro das balizas fincadas no texto constitucional, comete ao Executivo o poder-dever de aplicar as leis tributárias e reserva ao Judiciário a resolução de controvérsias surgidas ao propósito de sua aplicação.<sup>12</sup>

Portanto, observou-se que a ideia de tributo está associada diretamente à noção de Estado soberano, uma vez que “tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo na ação estatal: o Estado tributa”.<sup>13</sup> Daí surge o problema a ser enfrentado: se o poder de tributar é inerente ao Estado e, conseqüentemente, o limite de tal poder é o seu território, como fica a competência tributária na nova ordem internacional, na qual já é possível falar-se em poderes Judiciário, Legislativo e Executivo supraestatais?<sup>14</sup>

### 3 Soberania tributária e princípio da territorialidade

Por isso, conforme dito acima, em razão do princípio da legalidade, predominante no Direito Tributário, o poder de produzir leis (tributárias) é inerente ao Legislativo, sendo este um dos poderes do Estado. Disso decorre

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 43.

<sup>12</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 44.

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 16.

<sup>14</sup> Segundo Mireille Delmas-Marty, superstatal na medida em que não se limita mais às relações entre Estados e pode se oposto por um indivíduo, especialmente pelo emprego das reclamações individuais instituído em matéria de direitos do homem. DELMAS-MARTY, Mireille. *Três desafios para um direito mundial*. Trad. Fauzi Hassan Choukr. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 149.

que o Direito Tributário é, necessariamente, aplicado por atos administrativos praticados por funcionários do Poder Executivo, que também é um poder do Estado. Finalmente, o Judiciário resolve as pendências tributárias, outro poder do Estado ante o qual nenhuma relação jurídica pode ser subtraída. Isso significa que tal repartição de funções decorre da soberania do Estado, já que esse ente constitucional, uma vez constituído, realiza os seus fins por meio de três funções em que se reparte a sua atividade.<sup>15</sup>

Assim, explica Ottmar que o princípio da soberania não tem um significado distinto no campo do direito fiscal do que tem em outros ramos jurídicos, pois é a faculdade total e exclusiva de um Estado de mandar por meio da própria vontade manifestada frente aos outros Estados na competência única que o assiste, para realizar atos legislativos, executivos e judiciais dentro do seu âmbito de poder territorial.<sup>16</sup>

Por repercussões no Direito Tributário, entendem-se todas as extralimitações do âmbito de vigência das disposições jurídicas e dos atos das autoridades fiscais respeitados ao âmbito de vigência ordinário de acordo com o princípio da soberania: sujeição dos próprios súditos no país por razão de pressupostos de fato realizados ao mesmo e com base no direito próprio.<sup>17</sup>

Chega-se, dessa forma, ao princípio da territorialidade, que fundamenta a delimitação da competência tributária dos Estados.<sup>18</sup> Assim, a lei tributária vigora no território do ente político que a edita, pois aquele é o limite espacial da soberania.<sup>19</sup> Nas palavras de Heleno Taveira Tôrres, a territorialidade, “como conceito dogmático, encontra-se ligada aos efeitos da norma tributária, quanto à respectiva vigência no espaço<sup>20</sup>”, e também ao

---

<sup>15</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 40.

<sup>16</sup> BUHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 173.

<sup>17</sup> BUHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 18.

<sup>18</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 27.

<sup>19</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 194.

<sup>20</sup> TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 77.

próprio conceito de soberania, já que os limites territoriais entre os Estados são estabelecidos juridicamente”.<sup>21</sup>

Nesse sentido, é que se verifica que o

Princípio da territorialidade hoje pode muito bem funcionar em sistemas tributários pouco evoluídos, em que um fato impositivo corresponde em regra apenas um território. [...] Por isso, ele pode se revelar insuficiente, já que são necessários critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante.<sup>22</sup> (grifo nosso)

Isso é ocasionado pela pluralidade de conexões que podem fundamentar a localização territorial de um fato impositivo<sup>23</sup>, já que “a expansão do Direito Internacional a assuntos até então internos deriva do crescimento interestadual, fundada na vontade de atuar em comum, na escala internacional, para a resolução de alguns assuntos de interesse regional ou global”.<sup>24</sup>

Por tais razões, Alberto Xavier explica que “o desenvolvimento de formas tributárias mais aperfeiçoadas” [...], tendo em vista “realidades abstratas e complexas cuja conexão com um dado território se apresenta em termos duvidosos, não são mais delineadas pelo princípio da territorialidade”, tornando-se, assim, indispensáveis critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, a conexão relevante.<sup>25</sup>

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres explica que a lei estrangeira não se aplica no território brasileiro e só o tratado internacional aprovado pelo Congresso Nacional passa a produzir efeitos internos.<sup>26</sup> Porém, na medida em que os tratados

<sup>21</sup> TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 77.

<sup>22</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 26-27.

<sup>23</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 26.

<sup>24</sup> VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>25</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 28.

<sup>26</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 124.

regulam efeitos jurídicos tributários de situações de fato a que se liguem aos residentes de cada um dos países contratantes, a lei interna de um deles pode interferir no modo de aplicação da lei interna do outro país.<sup>27</sup>

Dessa forma, indaga-se: a soberania estaria sendo mitigada, por causa dessa conexão entre ordenamentos jurídicos? Ou ainda, a competência tributária internacional estaria flexibilizando o princípio da territorialidade?

É nesse contexto que este estudo averigua se o Direito Tributário realmente caducou, já que seus princípios gerais, como o da territorialidade, podem estar superados.

#### **4 Globalização e a descentralização das fontes**

Assim, após o histórico do Direito Tributário, enfatizando a soberania tributária, cumpre tratar da globalização e seus efeitos sobre esse poder estatal, para avaliar as mudanças na competência tributária, seja na internacional ou na nacional e as consequente caducidade do Direito Tributário.

Primeiramente, é possível aferir que a globalização decorre da intensificação das relações internacionais e da tomada de consciência das interdependências.<sup>28</sup> Sobre a globalização, Mireille Delmas-Marty explica que se os direitos humanos aparecem como nossa bússola, a economia é o verdadeiro motor da mundialização. Cumpre ressaltar que a autora fala em “globalização econômica”, para marcar, assim, a distinção com o universalismo que se liga aos valores, ainda que ele seja um tema de mercados.<sup>29</sup>

Dentre os impactos<sup>30</sup> causados pela onda globalizadora, talvez o mais espetacular seja o do controvertido **deslocamento da base econômica e consequente ruptura da ordem jurídica tradicional** (grifo nosso), pois a economia dos Estados

---

<sup>27</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 194.

<sup>28</sup> DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vitor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. p. 73.

<sup>29</sup> DELMAS-MARTY, Mireille. *Três desafios para um direito mundial*. Trad. Fauzi Hassan Choukr. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 3.

<sup>30</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 233.

passa a se integrar nos espaços regionais, deixando o suporte jurídico que lhe dava sustentação, ultrapassado.<sup>31</sup> E, por isso, torna-se necessário e urgente um novo ordenamento jurídico, ainda mais no campo da tributação, sob pena de repetir-se o processo de espoliação dos mais pobres através dos impostos.<sup>32</sup>

Nesse sentido, a internacionalização da economia, a globalização e as possibilidades de fraude fiscal estão provocando uma profunda mudança no poder tributário<sup>33</sup>, demonstrando, desse modo, que a internacionalização do poder tributário é hoje uma realidade inquestionável. Além disso, explica o autor que essa internacionalização está provocando a desvinculação entre o poder tributário e o Estado, originando um poder tributário de dimensões supranacionais ou internacionais.<sup>34</sup>

Assim, em decorrência da intensificação das relações econômicas a distância, proporcionada pela Internet, uma vez que ela é um campo idôneo para a venda de produtos, como música, livros, *software*, dentro do que se chamam de transações *on line*; percebe-se que a territorialização da atividade econômica e as fronteiras comerciais perderam importância, tanto para as empresas, como para os consumidores.<sup>35</sup>

Nesse sentido, Becker explica que o Direito Tributário que apenas nasceria, viu que seu instrumental jurídico clássico tornara-se inapto para disciplinar a realidade financeira contemporânea. **Consequentemente, quando o Estado se mostra incapaz de se adaptar às condições novas, uma ruptura nos quadros jurídicos antigos se produz sob a forma de revolução social.**<sup>36</sup> **Por isso, a aceleração histórica determinou a caducidade precoce de um**

---

<sup>31</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 233.

<sup>32</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 233.

<sup>33</sup> TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 38.

<sup>34</sup> TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 37.

<sup>35</sup> TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 37.

<sup>36</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 504.

**Direito Tributário que apenas nascera** e que “hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico (as regras jurídicas), ou é este instrumental obsoleto que fera as mãos do Estado”.<sup>37</sup>

Nesse aspecto, Marcelo Dias Varella explica que “o Direito Internacional que emerge no início do século XX, caracteriza-se pela multiplicidade dos assuntos tratados, entre os quais, na origem, muitos eram tipicamente inerentes aos assuntos internos dos Estados”,<sup>38</sup> como o Direito Tributário. Assim, tal multiplicidade de assuntos tratados pode gerar uma incoerência do conjunto jurídico internacional e até mesmo uma ausência de um conjunto coerente de normas e de princípios jurídicos.<sup>39</sup>

Outro problema refere-se ao fato de que o poder de tributar deriva do poder estatal consagrado em uma Constituição, estruturada segundo os cânones tradicionais, pois “a imagem que vem ao espírito dos juristas é a pirâmide de normas, construída para a eternidade, mais ainda que aquela das nuvens como se fosse ordenada”.<sup>40</sup>

Hoje, por outro lado, a economia e os direitos do homem contribuem ambos para a confusão dos signos tradicionais que ajudam a compreender a coerência do conjunto dos sistemas de direito, uma vez que a referência a um Estado, titular singular do poder normativo e garantidor da estabilidade, permite, com efeito, localizar as normas no espaço e inscrevê-las no tempo.<sup>41</sup> Ocorre a denominada retirada de marcos, que é, “sobretudo, o recuo de noções jurídicas nitidamente delimitadas, como a de culpa penal ou de responsabilidade civil, em proveito de noções com fronteiras muito imprecisas, periculosidade ou solidariedade”.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 505.

<sup>38</sup> VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>39</sup> VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>40</sup> DELMAS-MARTY, Mireille. *Três desafios para um direito mundial*. Trad. Fauzi Hassan Choukr. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 99.

<sup>41</sup> DELMAS-MARTY, Mireille. *Três desafios para um direito mundial*. Trad. Fauzi Hassan Choukr. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 99.

<sup>42</sup> DELMAS-MARTY, Mireille. *Por um direito comum*. São Paulo: M. Fontes, 2004. p. 07.

Nesse aspecto, Marcelo Dias Varella conceitua tal movimento como a descentralização das fontes do direito internacional que, segundo ele, com a expansão do Direito Internacional, passou a abranger temas que “eram peculiares ao direito interno e à criação de instrumentos de controle desse novo direito”.<sup>43</sup> Assim, a retirada de marcos, bem como a descentralização das fontes marcam o processo de internacionalização do direito, “iniciado no início do século XX, característico de um contexto em que prevalece a expansão da globalização”.<sup>44</sup> Desse modo, tal fenômeno implica em uma mudança na ordem jurídica, uma vez que o direito não oferece mais uma solução uniforme e hierárquica.

Observa-se que tal movimento de internacionalização do direito também gera repercussões no Direito Tributário, justificando-se, assim, sua caducidade – precoce – uma vez que seus assuntos, antes exclusivos, passaram a ser tratados também pelo Direito Internacional.

## 5 Competência tributária internacional

Por fim, resta analisar a competência tributária internacional, a fim de averiguar se tal competência estaria ocasionando a caducidade (precoce) do Direito Tributário, tendo em vista as questões debatidas anteriormente e a verificação das consequências da globalização no ordenamento jurídico.

Cumprido, inicialmente, tratar brevemente da distinção entre capacidade tributária nacional e competência tributária internacional, para proporcionar o estudo dela.

A Constituição do Brasil apresenta a complexa problemática da repartição de competências tributárias na Federação, determinando os seguintes titulares de competências impositivas: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.<sup>45</sup> Sacha

---

<sup>43</sup>VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>44</sup>VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>45</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 69.

Calmon explica que o poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação, como, por exemplo, dispõe o artigo 149, § 1º, da Constituição Federal de 1988:

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos.<sup>46</sup>

Assim, observa-se que a competência tributária decorre da Constituição, uma vez que esta não cria tributos, simplesmente “atribui competências às pessoas políticas para instituí-los por meio de lei (princípio da legalidade tributária)<sup>47</sup>” Já a capacidade tributária “aproxima-se do conceito de capacidade civil, pois é a aptidão de exercer direitos e assumir obrigações relativas a tributos”.<sup>48</sup>

Segundo Marcelo Dias Varella, as marcas da soberania se encarnam nas capacidades e competências do Estado. As capacidades se referem, por exemplo, à elaboração de atos jurídicos internacionais, como a assinatura de acordos, enquanto as competências são exercidas sobre os territórios e as pessoas físicas e jurídicas.<sup>49</sup>

Dessa forma, da mesma maneira que um Estado tem a competência territorial de exercer plenamente o direito soberano no interior do território nacional, ele possui a incapacidade de exercer suas competências sobre o território e sobre os cidadãos dos outros Estados. E, por isso, Marcelo Dias Varella indaga se haveria uma transferência de soberania dos Estados nacionais para a comunidade internacional ou para as organizações econômicas.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 05 set. 2008.

<sup>47</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 70.

<sup>48</sup> TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 229.

<sup>49</sup> VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>50</sup> VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

Segundo ele, não há essa transferência, pois a soberania é a base do direito internacional e das relações internacionais, uma vez que transferir implica perder uma parte do que se está transferindo.<sup>51</sup> Continua o autor, explicando que “a ordem internacional, na ótica jurídica, é marcada pela forte presença do Estado nacional e o Estado soberano é ainda a principal fonte do direito”.<sup>52</sup>

Diante desse quadro, cumpre indagar novamente: Como fica o aspecto da soberania tributária, já que o Estado, ao exercer sua competência tributária internacional, não estaria abrindo mão de sua soberania? Se, por outro lado, não há perda de soberania, por outro lado, como poderá o Estado exercer sua competência tributária internacional, sem interferir na soberania de outro Estado?

Assim, para possibilitar responder tal questão, este estudo terá como base os princípios do direito internacional positivo<sup>53</sup>, desenvolvido por Dinsh, Daillier e Pellet:

1. Os Estados são soberanos e iguais entre si;
2. A sociedade internacional é uma sociedade interestatal; do ponto de vista da sua estrutura, aparece como uma justaposição de entidades soberanas e iguais entre si, excluindo qualquer poder político organizado e sobreposto às suas componentes;
3. O direito internacional é também um direito interestatal que não se aplica aos indivíduos;
4. Relativamente às fontes, o direito internacional é um direito derivado da vontade e consentimento dos Estados soberanos; os tratados provêm de um consentimento expresso e os costumes de um consentimento tácito;

---

<sup>51</sup> VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>52</sup> VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

<sup>53</sup> É importante salientar que tais princípios se referem ao direito internacional, sem fazer distinção entre público ou privado. Tal análise é importante para o presente estudo, uma vez que o Direito Internacional Tributário não é classificado nem como público, nem privado. Ver XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 9-11.

5. Os Estados soberanos decidem sozinhos o que devem fazer ou não nas relações internacionais;
6. Nas relações entre Estados soberanos, a guerra é permitida.<sup>54</sup>

Assim, como enfatizam os autores, o Direito Internacional é aplicável a entidades soberanas, uma vez que na sociedade internacional coexistem entidades iguais, tendo as mesmas pretensões ao exercício da soberania absoluta.<sup>55</sup> Além disso, explicam que:

O direito internacional é o indispensável regulador desta coexistência e, na ordem internacional, o direito, longe de ser incompatível com a soberania dos Estados é o seu corolário necessário [...], portanto, o conceito de soberania não pode receber um sentido absoluto e significa somente que o Estado não está subordinado a nenhum outro mas que deve respeitar regras mínimas garantindo o mesmo privilégio a todos os outros.<sup>56</sup>

Dessa forma, observa-se que o Estado não perde sua soberania, quando exerce sua competência tributária internacional, pois a fonte do Direito Internacional é a soberania estatal, sendo esta a limitadora do poder de tributar.

Por fim, outro problema concernente à competência tributária internacional, diz respeito aos seus critérios delimitadores. Segundo Antônio de Moura Borges, são três critérios que delimitam tal competência:

1. o critério da residência: consiste em submeter à tributação pessoas que residem no território do Estado;
2. o critério da nacionalidade: somente as pessoas que possuem a nacionalidade de um país serão tributadas por ele;
3. o critério da fonte: o Estado tributa todas as rendas cuja fonte se encontra no seu território.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vitor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. p. 61.

<sup>55</sup> DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vitor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. p. 85.

<sup>56</sup> DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vitor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. p. 85.

<sup>57</sup> BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, [S.l.], n. 8, p. 25-26, maio 1996. p. 25.

Diante disso, o problema surge quando um Estado adota mais de um critério para delimitar sua competência tributária, o que origina a dupla tributação internacional, já que, como visto acima, o limite do poder de tributar está na soberania de cada Estado. Assim, tal fenômeno é mais um exemplo das mudanças causadas pela globalização e a nova ordem econômica, pois, embora resulte das relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, é encarado como um obstáculo às relações econômicas internacionais.<sup>58</sup>

Trata-se, portanto, de um aspecto negativo decorrente da internacionalização do direito tributário, pois a dupla tributação internacional prejudica as tais atividades econômicas por interferir nos “movimentos de pessoas e de capitais, na transferência de tecnologia e nos intercâmbios de bens e de serviços”.<sup>59</sup>

Entretanto, mesmo observando que a soberania do Estado não fica abalada em razão do poder tributário internacional, é necessário ressaltar que, diante das profundas alterações advindas da globalização, o direito tributário e, conseqüentemente, o princípio da territorialidade, “tem hoje pouca valia na construção dogmática do Direito tributário Internacional”.<sup>60</sup>

## 6 Conclusão

Finalmente, importante conclusão extraída deste estudo se refere aos limites do poder de tributar de cada Estado, tendo em vista as transformações ocasionadas pela globalização nos ordenamentos jurídicos, sob o aspecto da soberania estatal. Assim, buscando solucionar, ou ao menos, reduzir os impactos causados pela intensificação das relações internacionais, “já se constroem princípios gerais e normas consuetudinárias de Direito Internacional

---

<sup>58</sup> BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, [S.l.], n. 8, p. 25-26, maio 1996. p. 25-26.

<sup>59</sup> BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, [S.l.], n. 8, p. 25-26, maio 1996. p. 26.

<sup>60</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 29.

que procuram estipular delimitações formais aos respectivos poderes de tributar dos Estados”, como, por exemplo, definição de critérios de conexão pelos Estados, como requisito para a atividade legislativa.<sup>61</sup>

Além disso, com base nas questões enfrentadas pelo estudo, é possível extrair o seguinte problema: como aplicar o princípio “O direito internacional é também um direito interestatal que não se aplica aos indivíduos” para o Direito Tributário Internacional, tendo em vista que o direito tributário há de ser disciplinado em prol da segurança dos cidadãos e o poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo?

Dessa forma, em face dos avanços tecnológicos, da expansão do comércio internacional, da constituição de empresas globais, é necessário um quadro jurídico mais homogêneo ou o desaparecimento de regulamentações nacionais heterogêneas ou restritivas demais. Ou ainda, em outras palavras, o sistema jurídico necessita, num mundo globalizado, de um tratamento internacional para se desenvolver, que, por vezes, possui lógicas diferentes e pode comprometer a coerência desse sistema.

Assim, indaga-se: Como fica a lógica do Direito Tributário diante dessa incoerência? O Direito Tributário Internacional consegue solucioná-la? Ou deveria, ao menos, consegui-lo?

Restam, dentre outras, duas possíveis respostas a tais indagações. A primeira entende que “o direito estrangeiro cobra importância para o direito interno, já que somente pode suceder na medida em que a legislação do país concede essa influência à comunidade estrangeiro”.<sup>62</sup>

Enquanto para a segunda, o deslocamento da base impositiva das multinacionais, fenômeno equivalente a uma apatria tributária às avessas, é algo incompatível com os mais elementares princípios de Justiça e de convivência humana. Impera a regra diabólica da sonegação sob os mais variados disfarces.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup>TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 76.

<sup>62</sup>BUHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 181.

<sup>63</sup>NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 264-265.

Portanto, percebe-se que o presente trabalho teve o principal objetivo de suscitar questões decorrentes das mudanças sofridas pelo ordenamento jurídico diante da globalização. Assim, ainda restam muitas soluções a serem encontradas, o que enfatiza a atualidade do problema em questão e a dificuldade na sua resolução.

## **International tax jurisdiction: State of decadence the tax law?**

### **Abstract**

In this work intend to evaluate the Tax Right expired, once referred them transformations might have carted evolution or transformation, becoming, like this, imperious to evaluate the limits of the performance of the State. For that reason, it will be study the delimitation of the international tax competence, as well as the possible queries controverted that can elapse in the extent of performance of the international Tax Right opposed to the of the Tax (national) Right, under the focus of the changes from globalization and the possible extension of the object of international law. In that way, it can be ended that, in face of the advanced technologies, the expansion of international commerce and the global companies constitution, is necessary a more homogeneous juridical frame or the disappearance of heterogeneous or too restrictive national regulations. Or still, in other words, the juridical system needs, in a world globalized, of an international handling to develop, that, per times, it possesses different logics and it can commit the coherence of that system.

**Keywords:** Globalization. Tax right. Sovereignty.

### **Referências**

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, [S.l.], n. 8, p. 25-26, maio 1996.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 05 set. 2008.

BUHLER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DELMAS-MARTY, Mireille et al. *Direito internacional público*. Trad. Vitor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

DELMAS-MARTY, Mireille. *Por um direito comum*. São Paulo: M. Fontes, 2004.

DELMAS-MARTY, Mireille. *Três desafios para um direito mundial*. Trad. Fauzi Hassan Choukr. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. *Direito internacional público*. Trad. Vitor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: alguns problemas de coerência sistêmica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 135-170, jul./set. 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

## **Agradecimento**

Agradeço ao Professor Dr. José Levi do Amaral Júnior pela oportunidade de estudo.