

AUTORES

Agostinho Toffoli Tavoraro
Américo Lacombe
André Antonio Araújo de Medeiros
André L. Costa-Corrêa
Antônio Cláudio Mariz de Oliveira
Carlos Valder do Nascimento
Cláudia Fonseca Morato Pavan
Douglas Yamashita
Fernanda Guimarães Hernandez
Fernando L. Lobo d'Eça
Gustavo Bregalda Neves
Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo
José Augusto Delgado
Leon Frejda Szklarowsky
Luis Antonio Flora
Luís Carlos Gomes
Luís Eduardo Schoueri
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Mauro Roberto Gomes de Mattos
Misabel Abreu Machado Derzi
Octavio Campos Fischer
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Roque Antonio Carrazza
Zelmo Denari

Tratado de DIREITO TRIBUTÁRIO

Ives Gandra da Silva Martins
Carlos Valder do Nascimento
Rogério Gandra da Silva Martins

2011

 **Editora
Saraiva**

AS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO	9
Fernanda Guimarães Hernandez	
INTERPRETAÇÃO, VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (ARTS. 96 A 112 DO CTN)	54
José Augusto Delgado	
RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA	90
Luís Carlos Gomes	
O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	116
Roque Antonio Carrazza	
SUJEITOS ATIVO E PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	175
Zelmo Denari	
SOLIDARIEDADE, DOMICÍLIO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	203
Luís Eduardo Schoueri	
RESPONSABILIDADE: SUCESSORES E INFRAÇÕES	219
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho	
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	245
Carlos Valder do Nascimento	
CONCEITO E CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	276
Américo Lacombe	
SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	311
Cláudia Fonseca Morato Pavan	
IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA	330
Misabel Abreu Machado Derzi	
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	377
André Antonio Araújo de Medeiros	
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	407
Hugo de Brito Machado	

estabelece que as pessoas ali indicadas, ou seja, os responsáveis tributários, só respondem pelas multas de caráter moratório, o que significa que não respondem pelas multas punitivas.

De fato, o responsável é um *tertius* acrescido à relação tributária *ex vi legis*, em razão de condição personalíssima (pais pelos tributos devidos pelos filhos), ou ainda de cargo, função ou ofício (tutor, curador, administrador, inventariante, síndico, serventuário etc.). Tratando-se de mera criação legal, sem participação no pressuposto de fato acionado pelo contribuinte, é compreensível que garanta o recolhimento do *tributo*, mas não seria razoável, nem justo, responsabilizá-lo pelo pagamento das penalidades pecuniárias aplicadas ao contribuinte.

Por todo o exposto – reconsiderando, neste passo, nossa anterior posição doutrinária –, um exame mais acurado do parágrafo único do art. 134 do CTN demonstra que o legislador accedeu a uma compreensão mais ampla da responsabilidade por infração nas demais seções do mesmo capítulo, entre as quais se inclui a da *responsabilidade dos sucessores*.

De fato, o fenômeno sucessório pode resultar da vontade das partes, como é o caso da compra e venda de uma empresa ou de uma propriedade imobiliária, ou ainda de atos modificativos da sociedade comercial. Mas pode também ser *circunstancial*, é dizer, resultar de acontecimentos que sucedem na ordem jurídico-tributária, sem qualquer participação volitiva do contribuinte. É o caso da sucessão *causa mortis* e da sucessão *fallimentar*, acontecimentos que precipitam a ocorrência de novas situações jurídicas subjetivas, necessárias à preservação das relações jurídicas pendentes ou futuras.

Apartadas as duas categorias de sucessão, é fácil surpreender um critério de indenidade fiscal aplicável à espécie: se a exclusão do contribuinte da relação jurídica tributária se deve a acontecimentos circunstanciais, como o evento morte ou a falência do contribuinte, a intransmissibilidade da multa fiscal ao espólio e à massa falida seria simples ilação a se extrair do elementar princípio de equidade que veda a aplicação de um castigo patrimonial a quem absolutamente não lhe deu causa, nem contribuiu, de qualquer forma, para o desaparecimento do infrator da lei tributária.

De seu turno, como na sucessão empresarial imobiliária ou por alteração do tipo societário, o adquirente é que *atua a sucessão*, quando celebra os respectivos atos negociais, não se deve recusar à Administração Financeira o direito de exigir do sucessor o pagamento da penalidade pecuniária aplicada ao contribuinte.

À margem das considerações feitas, é a proposição que fazemos e que visa somente definir critérios doutrinários em tema tão erizado de dificuldades.

SOLIDARIEDADE, DOMICÍLIO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Luís Eduardo Schoueri*

1 Introdução

Atualmente, a maioria dos países do mundo adota o que se conhece como tributação em bases universais: seus residentes são tributados em sua renda mundial, independentemente da origem, enquanto os não residentes são tributados apenas com relação aos rendimentos que ali se originam. Trata-se de uma combinação do princípio da residência, com relação aos residentes, com o princípio da fonte, no que tangue aos não residentes.

O conflito entre fonte e residência, e tributação territorial e universal, vem permeando as discussões no Direito Tributário Internacional há muitos anos. Nessa disputa, no entanto, a opção pela residência e pela tributação em bases universais parece ter tomado melhor rumo: além de ser a posição defendida pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), é a que, bem ou mal, está em vigor na maioria dos países. Até mesmo os países da América Latina, antigos defensores da territorialidade da tributação, passaram a adotá-la.

Tem-se discutido, na doutrina internacional, acerca da existência de um *international tax regime*, dentro do qual os países não são livres para adotar as regras de direito tributário internacional que desejam; antes, devem agir em conformidade com o contexto exigido por tal regime¹. O consenso em torno da tributação pelo Estado da residência apresenta-se de tal forma consolidado e incorporado na tributação internacional que chega até mesmo a ser considerado como parte do citado *international tax regime*².

Mesmo diante desse consenso aparentemente inabalável que permeia o princípio da residência e da tributação mundial, há, no entanto, algumas vozes dissonantes na doutrina que já na segunda metade do século passado questionavam essa opção. Também não deixa de ser interessante constatar que os países da Europa ocidental vêm optando pela sistemática territorial na tributação de dividendos, isentando aqueles provenientes do exterior.

Esse questionamento torna-se ainda mais necessário devido a determinadas mudanças produzidas pelo mundo moderno, em virtude das quais velhos paradigmas da tributação

* Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP. Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre em Direito pela Universidade de Munique. Doutor e Livre-Docente pela Faculdade de Direito da USP. Advogado em São Paulo.

¹ Em defesa da existência do *international tax regime*, cf. Reuven Avi-Yonah, *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*, Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 1-21.

² Cf. Reuven Avi-Yonah, *op. cit.*, p. 23.

devem ser repensados. Assim, a fluidez verificada na fixação da residência, a mobilidade do capital, entre tantos outros elementos trazidos pela modernidade, fazem com que a adoção do princípio da residência não pareça mais a solução adequada para encarar o problema da tributação em transações envolvendo mais de um país.

No presente artigo, pretende-se discutir a opção da tributação pelo Estado da residência em face do princípio da capacidade contributiva. Deste modo, pretende-se investigar se a tributação em bases universais seria a que melhor atenderia ao referido princípio, posição frequentemente difundida na doutrina e na jurisprudência. Antes de proceder a tal análise, serão discutidos brevemente os principais argumentos, no plano econômico, desenvolvidos para justificar a tributação pelo Estado da fonte ou da residência.

2 A quem cabe tributar a renda de uma transação internacional?

Não é nova, na literatura, a discussão sobre qual Estado tem legitimação para tributar a renda gerada numa transação internacional, merecendo menção, neste sentido, os estudos de dois financistas, Wagner e Schanz, desenvolvidos no final do século XIX.

No estudo de Wagner encontram-se as bases para o princípio que veio a se desenvolver como o da universalidade da tributação (*world-wide taxation*), que legitimava o Estado onde residisse o contribuinte a exigir tributo não somente sobre a renda auferida nos limites de seu território, mas em bases mundiais³. O estudo de Wagner não entrava no mérito da provável bitributação que sua solução poderia gerar, o que, na análise de Klaus Vogel, bem se explica tendo em vista que Wagner não considerava particularmente desejável o investimento no exterior, o que, ademais, apenas refletia a tendência nacionalista e isolacionista prevalente na época em que Wagner escrevia⁴.

Em 1892, Schanz⁵ trouxe à discussão outros argumentos, sustentando que nem a residência nem a nacionalidade ou a mera presença física poderiam servir como critérios únicos para estabelecer a sujeição tributária pelo imposto de renda, já que tais critérios possibilitariam a tributação de pessoas que não se beneficiam (ou se beneficiam muito pouco) das atividades do Estado. Nesse sentido, seria injusto exigir que tais contribuintes suportassem a carga tributária de um Estado que beneficiaria muito mais a terceiros. Por tal motivo defendeu Schanz a introdução de um critério que, desde que aplicado consistentemente, poderia afastar tal injustiça: o princípio da pertinência econômica (*economic allegiance, wirtschaftliche Zugehörigkeit*), assim entendido como o vínculo de dependência que se cria entre o indivíduo e o Estado, de modo que esse indivíduo participe da vida econômica e social desse Estado⁶. A pertinência econômica seria encontrada, caso a caso, conforme a natureza do tributo.

Assim, quando se tratasse de uma tributação sobre o consumo, a pertinência econômica poderia ser fixada a partir do critério da residência (embora em combinação com outros). Tratando-se de tributação sobre a renda, entretanto, Schanz defendia que a residência perderia muita força quanto à pertinência econômica, já que, embora os rendimentos de um contribuinte pudessem ter relação com o lugar em que residisse, seria o Estado da fonte do rendimento, em caso de a pessoa estar economicamente ligada a Estado diverso de sua residência, que teria maior importância (ou maior relevância econômica) para o gozo dos rendimentos.

Por tal razão, Schanz propunha que a tributação se dividisse entre o Estado da fonte e o Estado da residência conforme sua pertinência econômica, sugerindo, afinal, no caso da tributação da renda, uma fórmula segundo a qual três quartos do tributo deveriam ser alocados ao Estado da fonte, ficando o Estado da residência somente com um quarto da renda tributária.

Em 1921, o Comitê Financeiro da Liga das Nações encarregou quatro especialistas em finanças públicas, Bruins (Holanda), Einaudi (Itália), Seligman (Estados Unidos) e Stamp (Reino Unido), de efetuarem um relatório sobre os problemas relativos ao fenômeno da bitributação, bem como as possíveis soluções para sua eliminação. O relatório foi editado em 1923, fazendo referência à pertinência econômica, mas, como observa Klaus Vogel⁷, seu resultado foi praticamente inverso à sugestão de Schanz, já que na visão dos especialistas, deveriam os Estados isentar, reciprocamente, os não residentes da tributação, de tal modo que só restaria a tributação pelo Estado da residência. Nesse sentido, o conceito de "pertinência econômica" era substituído pelo mais amplo de "pertinência econômica estatal": enquanto o primeiro, buscando vínculos econômicos, possibilitava que uma pluralidade de Estados se julgasse intitulado a tributar, o último conceito, mais tarde explicitado por Dorn e divulgado, entre outros, por Spitaler, investiga qual o Estado que possui mais facilidade para instituir e cobrar o imposto⁸. Firmava-se, então, como corolário a tributação na residência, já que apenas aquele Estado teria conhecimento da renda universal do contribuinte e de todos os seus gastos, apurando a renda líquida, sujeita à tributação.

Entre 1926 e 1927, com a colaboração de especialistas provenientes principalmente de outros países europeus e dos Estados Unidos, a comissão elaborou quatro modelos de convenções: em matéria de imposto de renda, de imposto de sucessões, de assistência administrativa e de assistência judiciária, emendados e aprovados em 1928, desta feita por representação de vinte e oito Estados. Nesse modelo prevalecia para os impostos "pessoais" o critério da residência, aplicando-se a fonte para os impostos "reais"⁹.

No mesmo ano, instalava-se um comitê permanente para o assunto, do qual se desdobrou um subcomitê, criado mais tarde, que, reunindo-se no México, em 1943 propôs um modelo para evitar a bitributação da renda, no qual prevalecia o interesse dos países importadores de capital. Vale lembrar que aquele colegiado foi composto primordialmente de representantes de países latino-americanos (já que os Estados Unidos e os países europeus estavam envolvidos na Segunda Guerra). A este se seguiu outro, celebrado em 1946, no qual os países industrializados

³ Cf. *Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Gebühren- und allgemeine Steuerlehre*, 1880, p. 296, apud Klaus Vogel, *World-wide vs. Source taxation of income - a review and reevaluation of arguments, in Influence of tax differentials on international competitiveness*, McLure, Sinn, Musgrave et al., Kluwer, Separata, s.d., p. 117-166.

⁴ Cf. Klaus Vogel, *op. cit.*, p. 121.

⁵ *Zur Frage der Steuerpflicht*, in *Finanzarchiv* 1, 4 (1892), apud Klaus Vogel, *op. cit.*, p. 122.

⁶ Cf. Allix, *Repetitions Ecrites de Science Financière*, in *Repetitions Ecrites & Orales*, Paris, 1937-1938, p. 178.

⁷ *Op. cit.*, p. 123.

⁸ Cf. Allix, *op. cit.*, p. 181.

⁹ Cf. Victor Ueckmar, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Milano: CEDAM, 1999, p. 84.

tiveram maior ênfase. Enquanto o modelo mexicano dava maior importância à territorialidade, beneficiando, destarte, os países importadores de capital, o modelo londrino retornava à prioridade do Estado da residência.

Os trabalhos da Liga das Nações tiveram prosseguimento por meio da OCDE, cujo Conselho, em 1956, instituiu um Comitê Fiscal (a partir de 1971, Comitê para Assuntos Fiscais), composto por autoridades governamentais encarregadas da negociação dos acordos de bitributação. Entre 1956 e 1963, o Comitê Fiscal trabalhou na elaboração de um modelo de acordos de bitributação, aprovado em 30 de julho de 1963, juntamente com seus comentários. Esse modelo e comentários foram revistos em trabalho iniciado em 1973, resultando em nova publicação, datada de 1977.

Em 1991, o Comitê para Assuntos Fiscais, verificando a necessidade de uma constante avaliação do modelo e comentários, decidiu adotar um modelo em folhas soltas, que permitisse mudanças caso a caso, sem que se fizesse necessária uma revisão completa. O modelo da OCDE claramente privilegia o Estado da residência. A ele se opõe o modelo, desenvolvido em 1971, pelos países do Pacto Andino, que enfatiza o princípio da fonte¹⁰.

Diante da constatação de que o modelo da OCDE não atentava para a diversidade de níveis de desenvolvimento que pode existir entre as partes contratantes, o Secretário-Geral das Nações Unidas convocou um grupo de peritos, representando países desenvolvidos e em desenvolvimento. O grupo se reuniu por oito vezes, entre 1968 e 1979, culminando com a produção de um modelo de acordo, acompanhado de comentários.

Conforme relata Francisco Dornelles¹¹, que esteve presente nesses trabalhos, conquanto se insistisse na necessidade de mudar os conceitos incluídos no modelo da OCDE, devendo o modelo a ser elaborado consagrar o princípio da tributação exclusiva no país de origem do rendimento (país de fonte) e, conseqüentemente, a não incidência de imposto no país de residência do beneficiário da renda, acabou por prevalecer o ponto de vista dos países desenvolvidos, de que o grupo deveria tomar por base de trabalho o modelo da OCDE, nele introduzindo modificações destinadas a ampliar o direito de tributar do país em desenvolvimento. Assim, o autor sustenta que o modelo da ONU, ao contrário do que se poderia esperar, não está baseado no princípio da fonte, mas no do domicílio, embora admitindo, em muitos pontos, a tributação também no país de origem.

A quase unanimidade em favor do princípio da residência como critério de tributação, opuseram-se, historicamente, os países da América Latina, que defenderam a territorialidade da tributação. Entretanto, paulatinamente as legislações tributárias daqueles países foram, também elas, afastando-se da territorialidade, admitindo a tributação da renda universal.

No campo doutrinário, entretanto, a opção pelo princípio da residência nunca deixou de receber críticas, destacando-se, aqui, a liderança de Klaus Vögel¹². O professor emérito da Universidade de Munique alega, primeiramente, que o conceito de "fonte" é ambíguo (cada país adota seu conceito para dizer qual é o rendimento de "fonte" local, podendo, ademais, o termo

se referir tanto à produção do rendimento como a seu pagamento). Em seguida, propõe o professor que se examinem os argumentos colacionados pela doutrina de finanças públicas (cujo mote é a eficiência) e pelos juristas (cujo mote é a justiça).

Voltando-se à questão da eficiência, Vogel lembra que em finanças públicas a eficiência pode ser enfrentada, do ponto de vista da tributação, a partir da neutralidade, que, por sua vez, divide-se em neutralidade de exportação e neutralidade de importação. Quando se fala em neutralidade de exportação, enfoca-se a tributação do investidor, isto é, objetiva-se que o investidor tenha igual carga tributária investindo em seu país ou em qualquer outro lugar, de tal modo que o tributo não seja fator a influir em sua decisão de onde investir. A neutralidade de exportação implica a tributação em bases universais, fundada no princípio da residência, assegurado ao investidor o direito de se creditar dos tributos pagos no exterior.

A neutralidade de importação, por outro lado, baseia-se no princípio da fonte, pois enfoca o próprio investimento, a fim de que, onde quer que resida o investidor, tenha ele garantida a mesma tributação, em dado investimento. Para que haja a neutralidade de importação, o Estado da residência deve limitar-se a tributar os rendimentos produzidos em seu território, isentando-se, pois, os rendimentos de fonte estrangeira.

Apenas em um cenário ideal, com tributações idênticas em todos os países, poder-se-ia cogitar de uma convergência entre neutralidade de importação e exportação. No mais das vezes, a busca da neutralidade de exportação implicará afastar a neutralidade de importação e vice-versa, fazendo-se necessária uma opção, que a doutrina das finanças públicas propõe a partir do parâmetro da eficiência. Nesse sentido, classicamente defendeu-se que a solução mais eficiente seria a neutralidade da exportação: por esse critério, o investidor tomaria suas decisões a partir de uma lógica meramente econômica, buscando alocar seus recursos onde eles produzissem maior retorno, garantindo-se, destarte, a otimização da alocação dos fatores. A tal raciocínio pode-se opor, entretanto, a constatação de que uma neutralidade de exportação apenas restringe investimentos internacionais¹³.

O tema é bem explorado por Gandenberger¹⁴, que faz ver que em caso de neutralidade de exportação, o investidor fica sujeito ao imposto em sua residência, que acaba por diminuir sua capacidade de reinvestimento. Assim, dois investidores sujeitos a cargas tributárias diferentes em seus países de residência terão diferentes capacidades de reinvestimento. Gandenberger apresenta vários outros argumentos, valendo notar, por seu poder de convencimento, o raciocínio no sentido de que se o nível de tributação em qualquer país deve corresponder ao grau dos serviços oferecidos pelo Poder Público, à menor tributação em determinado país correspondem, proporcionalmente, maiores custos no investimento, para igual grau de satisfação. Assim, se o investidor, residindo em um país desenvolvido (e, portanto, com alta carga tributária e elevado grau de serviços públicos), sofre a mesma carga tributária em seu país de residência, investindo neste ou noutro país que não lhe ofereça serviços públicos adequados, esse investidor será leva-

¹⁰ *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1947, Supp. D, p. 309.

¹¹ O modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda, e os países em desenvolvimento, in *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 201.

¹² *Op. et loc. cit.*

¹³ Cf. Thomas Horst, A note on the optimal taxation of international investment income, in *94 The Quarterly Journal of Economic*, 693 (1980), apud Klaus Vogel, *op. cit.*, p. 139.

¹⁴ *Kapitalexportneutralität versus Kapitalimportneutralität*, in *7 Aufsätze zu Wirtschaftspolitik*, Forschungsinstitut für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz (1983), apud Klaus Vogel, *op. cit.*, p. 140.

do a se dirigir a sua residência; desse modo, constata-se que o fator tributário deixa de ser neutro, pesando na decisão do investidor.

A própria divisão entre neutralidade de exportação e neutralidade de importação, entretanto, não é pacífica, já que se pode sustentar, com True¹⁵, que a neutralidade não pode ser vista isoladamente do ponto de vista de cada país, mais valendo a busca da neutralidade entre países (interestatal). Desta feita, a partir da definição de neutralidade como uma tributação que não altera os preços relativos (explícitos ou implícitos) de bens, serviços, atividades, fatores de produção etc. no setor privado, a neutralidade entre os países significaria apenas que nenhum país deva procurar usar seu poder tributário com a finalidade de modificar mais os preços relativos em outro país, que seriam modificados na falta dos tributos.

Nesse sentido, parece relevante o argumento de Klaus Vogel, no sentido de que, para um correto juízo de neutralidade, não se devem considerar apenas os tributos, mas também os benefícios, já que para o investidor o nível dos benefícios é tão importante quanto o nível de tributação. Assim, segurança, estabilidade econômica, infraestrutura, subsídios diretos, nível da saúde pública e educação etc. são fatores que podem contrabalançar determinada tributação, redefinindo-se a neutralidade entre os países como a circunstância em que um contribuinte, que exerce atividade em outro país – ou mercado – e utiliza as facilidades oferecidas por aquele outro país (bens públicos), tenha a certeza de que não será mais tributado que qualquer outro que, sob as mesmas circunstâncias, use aquelas facilidades de maneira equivalente¹⁶. Ora, prevalecendo o princípio da residência, o contribuinte sofrerá idêntica tributação caso invista em um país que lhe ofereça altos benefícios ou caso se veja obrigado a suportar altos reveses.

Noutras palavras, uma neutralidade de exportação de natureza meramente tributária apenas desencoraja os investimentos naqueles países que mais necessitam de investimentos; a neutralidade de importação, outrossim, assegura que o contribuinte tenha uma carga tributária contrabalançada pelas respectivas dificuldades. Percebe-se, daí, que do ponto de vista financeiro, a neutralidade de importação ganha peso, justificando-se a preferência pelo princípio da fonte.

Mesmo que não se considerem investimentos diretos em atividade produtiva, o princípio da residência também enfrenta óbices de natureza econômica. Assim, por exemplo, é o caso dos rendimentos por aplicações financeiras, em que se constata que uma maior tributação implicará a necessidade de o credor exigir maior taxa de juros, para lhe assegurar o mesmo rendimento líquido, daí se concluindo ser mais eficiente que se considere o nível de tributação na praça do devedor (fonte) como o parâmetro adequado para assegurar a neutralidade entre aplicadores nacionais e estrangeiros.

3 Tributação da renda mundial e capacidade contributiva

Mas não é apenas do ponto de vista da eficiência que a questão merece ser tratada. Também entre os juristas o tema é defendido, desta feita sob o mote de *justiça e igualdade*, que se refletem no princípio da capacidade contributiva.

¹⁵ Taxation of foreign source income, in *US Taxation of American Business Abroad* 37 (1975), apud Klaus Vogel, op. cit., p. 141.

¹⁶ Cf. Klaus Vogel, op. cit., p. 141-143.

O princípio da capacidade contributiva, inserido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, é o reflexo, em matéria tributária, dos valores "solidariedade" e "justiça", que constituem objetivos fundamentais da República¹⁷. Esta ideia é bem explorada por Francesco Moschetti¹⁸, para quem o dever de concorrer para com as despesas públicas conforme a capacidade contributiva liga-se ao dever de solidariedade, compreendido como uma cooperação altruística voltada a fins de interesse coletivo.

No mesmo sentido, Fernando Aurélio Zilveti afirma que a capacidade contributiva "é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado"¹⁹.

No que tange à relação entre capacidade contributiva e tributação da renda mundial, merece destaque a decisão da Corte Fiscal Federal da Alemanha de 1993, em agravo que versava sobre o artigo 48 da Comunidade Econômica Europeia, quando se decidiu que a tributação da renda mundial auferida por contribuintes seria uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva²⁰. Klaus Vogel analisou tal assertiva, em texto publicado no Brasil com o título "Tributação da renda mundial", no qual transcreveu um trecho da mencionada decisão:

Numa decisão em agravo acerca do art. 48 do Tratado da Comunidade Econômica Europeia, a Corte Fiscal Federal da Alemanha manifestou seu entendimento no sentido de que a incidência de imposto sobre a renda mundial auferida pelas pessoas físicas com sujeição tributária ilimitada corresponde "ao princípio da tributação de tais pessoas de acordo com sua capacidade contributiva. O princípio não se baseia na origem territorial do rendimento, mas tão somente na renda individual disponível da pessoa física. Esta sujeita-se ao tributo porque ela "vive" no país. Por isso presume-se que ela se beneficia do que o Estado oferece. Este é o mais profundo fundamento para que ela seja obrigada a contribuir, por meio do tributo, para com os custos do Estado. (...)

A tributação da renda auferida por contribuintes com sujeição tributária limitada, por sua vez, não tem sua legitimação baseada no raciocínio de que o não residente deva contribuir para com os custos do Estado na proporção de sua capacidade contributiva. Ao contrário, a tributação legitima-se na percepção de rendimentos de origem interna²¹.

Na decisão mencionada, entende-se que a tributação da renda mundial decorre do princípio da capacidade contributiva e que os residentes de um determinado Estado, por ali viverem, devem sujeitar-se ao tributo, já que se utilizam dos benefícios estatais.

¹⁷ Cf. Helenilson Cunha Pontes, *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 104.

¹⁸ *Il Principio della capacità contributiva*, Padova: CEDAM, 1973, p. 59-95.

¹⁹ Capacidade contributiva e mínimo existencial, in *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47 (38).

²⁰ Cf. Decisão da Corte Fiscal Federal da Alemanha (BFH) de 14-4-1993, in *IsfR*, 1993, p. 272.

²¹ Tributação da renda mundial, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 7, 1994, p. 133-143.

Levando-se adiante o raciocínio aí exposto, o que se defendeu é que a tributação pelo Estado da residência é a que melhor atende aos ditames da justiça e da solidariedade, uma vez que são chamados a contribuir com as despesas do Estado aqueles que usufruem de seus benefícios.

Diferentemente, a justificativa para a tributação em bases territoriais do não residente encontra sua justificativa no local de origem dos rendimentos auferidos, e não no fato de que este deva apresentar sua contribuição para fazer frente aos gastos estatais.

Tais conclusões não ficaram imunes às críticas de Klaus Vögel²². Inicialmente, compulsando a doutrina que versa sobre a capacidade contributiva, o jurista alemão revelou que não há, em tais estudos, qualquer posicionamento no sentido de que somente a tributação da renda mundial atenderia a capacidade contributiva.

Como bem lembrou o autor, o princípio da capacidade contributiva pode ser concretizado de mais de uma maneira²³, sendo assim um degrau na escala de concretização que parte do valor (postulado geral) da justiça e chega ao caso concreto; conquanto não possua o grau de concretização de uma norma jurídica da qual se extraem consequências diretas por meio da subsunção, ele não deixa de ser obrigatório, seja como ponto de partida para o legislador, seja como interpretação e aplicação do direito, no sentido de um princípio jurídico direcionador da norma²⁴.

Uma das formas possíveis de concretização do princípio seria a decisão relativa à tributação ou não dos fatos geradores ocorridos no exterior que denotem alguma capacidade contributiva, sem que se esteja ferindo o referido princípio. O autor lembrou, inclusive, que diversos países onde vige o princípio da capacidade contributiva adotam o princípio da territorialidade da tributação²⁵.

Ademais, como acentua Vögel, se se quisesse buscar uma plena igualdade entre os contribuintes que investem em seu país (sujeitos apenas ao imposto local) e no exterior (sujeitos à tributação em sua residência e no Estado da fonte dos rendimentos), então passar-se-ia a exigir que aqueles que investissem localmente se sujeitassem duas vezes ao imposto local, para terem, aí sim, tratamento igual aos que investem no exterior.

Vögel ingressa especificamente na questão da isonomia, que dá base ao argumento da capacidade contributiva, segundo a qual não seria justo que um Estado impusesse menor tributo sobre residentes com rendimentos do exterior que o exigido de residentes com rendimentos de igual monta, auferidos localmente. Para esse autor, este argumento desconsidera o fato de que rendimentos do exterior são auferidos em condições substancialmente diversas das locais.

Conforme lembra Vögel, "se a tributação do Estado da fonte é menor – e só neste caso é que caberia o argumento baseado na isonomia –, também são menores, frequentemente, as prestações estatais que beneficiam o contribuinte e maiores os seus riscos. Se um contribuinte é um empresário, ele se encontra, no país estrangeiro, em concorrência com outros empresários,

que também pagam o menor tributo exigido por aquele Estado; uma tributação complementar por parte de seu Estado de residência prejudica suas condições de concorrência. Finalmente, ele pode nem mesmo ter certeza de que poderá transferir para o País seus rendimentos do exterior"²⁶.

O argumento parece convincente, revelando que, de fato, não se pode cogitar em igualdade entre ambos os contribuintes, que, afinal, submeteram-se a riscos completamente díspares, podendo um mesmo resultado financeiro decorrer de investimentos muito diferentes, seja em volume, seja em certeza de investimentos. Do ponto de vista de igualdade, muito mais certo parece afirmar que aqueles que se submetem a igual risco, devem submeter-se a igual tributação. Esse raciocínio conduz à tributação pelo Estado da fonte.

A esse argumento, que considera a igualdade do ponto de vista do contribuinte, deve somar-se a questão da justiça interestatal. Sob este prisma, vê-se que o Estado da residência já se beneficia da tributação sobre o consumo do contribuinte, sendo injusto que ele fique também com a tributação da renda, obrigando o contribuinte a trazer parte dos recursos alocados no Estado da fonte para satisfazer a obrigação tributária no Estado da residência. Com tais argumentos, fica reforçada a discussão, agora baseada em questões de justiça, para que se assegure ao Estado da fonte a prerrogativa de tributar o rendimento.

Em síntese, constata-se que apesar de a prática internacional vir dando preferência à tributação pelo Estado da residência, existem argumentos sólidos, tanto sob a ótica da eficiência como sob o prisma da justiça e da capacidade contributiva, que fundamentam a legitimidade da tributação exclusiva pelo Estado da fonte do rendimento.

4 Impasses decorrentes da adoção da residência como critério de tributação

Nos tópicos anteriores, defendeu-se a legitimidade da tributação pelo Estado da fonte em detrimento do Estado da residência, como medida que atende simultaneamente à eficiência e à capacidade contributiva. No presente tópico, demonstrar-se-á que também a doutrina mais recente vem defendendo a tributação pelo Estado da fonte, principalmente em função das limitações e deficiências que os critérios da residência e da tributação universal têm apresentado na economia globalizada.

Pode-se comparar a tributação em bases universais a um manto poroso, que cobre um rol considerável de situações, mas que contém furos pelos quais outras tantas situações escapam. Em outras palavras, a tributação universal e o princípio da residência não representam a solução adequada para uma série de impasses que surgiram justamente em função de sua adoção. Passa-se, então, a descrever alguns desses "furos" existentes no manto da tributação universal.

Certamente, a dupla tributação é um dos mais evidentes problemas advindos do regime da tributação em bases universais, impondo obstáculos à eficiência e ao crescimento econômico²⁷.

²² Op. cit., p. 133-143.

²³ Idem, p. 136.

²⁴ Klaus Vögel, *Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung*, in *Deutsche Steuerzeitung*, out. 1975, p. 410-411.

²⁵ Tributação da renda mundial, cit., p. 136-137.

²⁶ Idem, p. 141.

²⁷ Cf. Krister Andersson, *An economist's view on source versus residence taxation – the Lisbon objectives and taxation in the European Union*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, October, 2006, p. 398.

Muito embora essa questão seja mitigada pelos países por meio da adoção de medidas unilaterais e bilaterais, não se pode negar a influência da bitributação na utilização de paraísos fiscais, no crescimento da competição fiscal internacional, na evasão fiscal internacional, entre outros problemas de cunho tributário que têm se intensificado nos últimos anos.

Eric Kemmeren²⁸ menciona o papel fundamental desempenhado pelo princípio da residência na evasão fiscal internacional, incluído aí o abuso dos tratados, uma vez que a residência pode ser facilmente transferida, de modo a que o contribuinte se beneficie de determinadas disposições de tratados, sem que isso necessariamente afete a atividade econômica fonte de produção da renda. A ideia é bastante singela: se a tributação se baseia no critério da residência, com isenção pelo Estado da fonte, então a mera mudança de residência já permite que se arbitre a tributação que se deseja: basta a constituição de uma pessoa jurídica em uma jurisdição mais favorável, alocando-se a ela a titularidade do investimento. Este comportamento do contribuinte exigirá dos Estados de residência a adoção de complexas medidas de controle do *treaty shopping*, impondo uma série de requisitos para o gozo dos benefícios dos acordos de bitributação. O resultado é que estes, constituídos com a finalidade de facilitar o fluxo internacional de investimentos, ganham tamanha complexidade que acabam por operar em sentido contrário a sua vocação.

Afinal, como bem aponta Krister Andersson²⁹, não podem ser desconsiderados os significativos *compliance costs* decorrentes da tributação universal, os quais demandam grandes recursos tanto dos contribuintes quanto das administrações tributárias. Na tributação territorial, a proximidade entre a fonte e o Estado tributante torna mais simples a arrecadação e a fiscalização do tributo³⁰.

Nesse sentido, o autor defende o abandono da tributação universal em prol da tributação territorial, o que traria grande simplificação para o sistema, além de ter um importante efeito na redução do risco da dupla tributação e na aplicação de regras complexas que, muitas vezes, são insuficientes para eliminá-la³¹.

Ainda no âmbito dos tratados, Kemmeren aponta que, embora os modelos sejam prioritariamente baseados na residência, é possível encontrar diversos exemplos de rendimentos cuja tributação é baseada na fonte. Tais exemplos são promissores, embora ele entenda que se passará um longo tempo até que haja uma mudança radical ou ao menos substancial do princípio da residência para o princípio da fonte³².

A mobilidade das empresas e das pessoas físicas foi objeto de um estudo de Philip Baker³³, quando o autor se propôs a prever os desafios da tributação internacional no século

XXI, especulando sobre algumas mudanças que, em sua opinião, estariam por vir em tal seara. A primeira delas é a dificuldade na determinação da residência, tanto para pessoas físicas quanto para empresas.

Baker afirma que "cada vez mais as pessoas são capazes de organizar seus negócios de forma a ser residente de um país em vez de outro por um ou mais anos, ou até mesmo não ser residente de país algum, de acordo com as leis tributárias daqueles países"³⁴. E prossegue afirmando que, se isso hoje é privilégio das pessoas de alta renda, provavelmente no futuro a classe média também organizará seus negócios dessa forma.

Com relação às empresas, Philip Baker³⁵ aponta a deficiência do teste de centro de administração e controle, o qual somente fazia sentido quando os Conselhos de Diretores efetivamente se reuniam em volta de uma mesa para tomar decisões. Atualmente, as reuniões para a tomada de decisões empresariais ocorrem por telefone ou videoconferência em inúmeras situações, o que certamente dificulta a determinação da residência da pessoa jurídica com base no teste de centro de administração e controle.

Outra tendência preconizada por Philip Baker³⁶ para o século XXI é justamente uma maior ênfase para a tributação na fonte. Nesse diapasão, o professor menciona que a possibilidade de se operar em um Estado sem que haja um estabelecimento permanente poderá levar, num futuro próximo, ao alargamento da definição de estabelecimento permanente.

Há mais de vinte anos já se alertava que o princípio do estabelecimento permanente cada vez mais servia ao interesse dos países ricos, principalmente em vista do desenvolvimento tecnológico que já se prenunciava³⁷.

Como ressaltado acima, o princípio do estabelecimento permanente remonta ao princípio da pertinência econômica, o qual, no resultado do estudo dos quatro economistas nomeados pela Liga das Nações, se revelara como "pertinência econômica estatal", investigando qual o Estado que teria maior facilidade para cobrar tributos. Nesse sentido, a existência de um estabelecimento permanente seria mandatória, como critério mínimo para facilitar a cobrança.

Ademais, o critério do estabelecimento permanente se justificava enquanto indicador da presença do agente econômico no mercado de determinado país, ou seja: uma vez identificado o estabelecimento permanente, ter-se-ia o agente econômico por de tal modo inserido no mercado, que já não se justificava ficasse ele fora do tratamento tributário imposto a todos que ali atuassem.

²⁸ Idem.

²⁹ Idem.

³⁰ Idem, p. 49.

³¹ "Essa concessão, como vimos, é destituída de fundamentos teóricos mais sérios, pois não existe motivo doutrinário para condicionar os lucros das empresas, no território de fonte, à existência, nele, de um estabelecimento permanente. Por outro lado, nas relações econômicas internacionais de hoje, grande parte das atividades geradoras de renda pode ser desenvolvida sem referência a estabelecimento. Com o desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, e com o aperfeiçoamento de certos institutos jurídicos no campo comercial, as empresas de qualquer Estado podem desenvolver atividades em outros Estados, aí auferindo lucros, sem necessitarem manter, nesses outros Estados, estabelecimento permanente" (Francisco Dornelles, O modelo da ONU para eliminar a dupla tributação..., cit., p. 209).

²⁸ Source of income in globalizing economies: overview of the issue and a plea for an origin-based approach, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, November, 2006, p. 445.

²⁹ An economist's view on source versus residence taxation, cit., p. 399.

³⁰ No mesmo sentido, cf. Angel Schindel e Adolfo Atchabahian, General Report, in *Cahiers de Droit Fiscal International - Source and residence: a new configuration of their principles*, v. 90a, IFA, 2005, p. 29-30.

³¹ Krister Andersson, op. cit., p. 399.

³² Eric Kemmeren, Source of income in globalizing, p. 446.

³³ A tributação internacional no século XXI, in *Direito tributário atual*, v. 19, 2005, p. 48.

O modelo de estabelecimento permanente atualmente vigente acaba por privilegiar o aspecto formal (local fixo de negócios), sem atentar para o fato de que diversos negócios podem ser realizados em um país sem que haja uma presença física do negociante, ou seja: a presença efetiva num mercado já não mais exige um estabelecimento fixo de negócios.

Desta forma, não é sem razão que se afirma que o comércio eletrônico, que evidenciou a possibilidade do desenvolvimento de atividades e prestação de serviços sem uma presença física, é um importante fator para o enfraquecimento do conceito de estabelecimento permanente³⁸.

Se o princípio do estabelecimento permanente se firmou a partir da premissa de que aquele seria o sinal efetivo de uma atuação no mercado, o estudo das transações de comércio eletrônico mostra que não mais se revela adequado tornar a presença física como critério limitador da hipótese de incidência tributária. Torna-se necessária a investigação de outros critérios para que se determine aquela atuação.

Uma solução para o dilema do comércio eletrônico poderia estar na investigação de outro critério para que se determine aquela presença.

Ora, se a legitimação para a tributação se identifica com a existência de um mercado e se o Estado justifica sua tributação a partir do fato de que garante o funcionamento daquele, inclusive assegurando o cumprimento dos contratos³⁹, parece justificado investigar o local onde se celebra o próprio contrato.

Tomando o exemplo do direito brasileiro, vê-se que o lugar da constituição da obrigação se rege pelo art. 9º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil: "A obrigação resultante do contrato reputa-se constituída no lugar em que residir o proponente".

Chega-se, portanto, ao seguinte critério diferenciador: residindo o proponente no país, o lucro da transação deve ser tributado, como qualquer outro negócio celebrado neste mercado.

Resta investigar onde reside o proponente, numa transação típica de comércio eletrônico. Relevante, assim, saber se o proponente é o vendedor, que coloca seus produtos em seu *site*, ou o comprador que o acessa.

O conteúdo da proposta deve, necessariamente, conter o desejo, por parte do proponente, de vincular-se juridicamente. Assim, quando, por exemplo, uma mercadoria é exposta à venda numa vitrine, não há tecnicamente uma proposta, mas mero convite, formulado aos tran-

seuntes, para que entrem na loja e façam uma proposta (*invitatio ad offerendum*). Isso fica claro quando se cogita do caso em que o comerciante expõe uma mercadoria à venda e simultaneamente dois indivíduos ingressam na loja e manifestam sua vontade de ser proprietários da mercadoria. Fosse a mera colocação da mercadoria em exposição uma proposta, então a manifestação dos potenciais compradores já configuraria aceitação, surgindo dois contratos de compra e venda distintos. Ora, pode ocorrer de o lojista só ter uma mercadoria à venda, justamente aquela exposta. Ficaria, então, ele obrigado por dois contratos, quando nunca pretendeu ingressar em tal situação jurídica. Da mesma forma, a mera apresentação de um bem à venda em um *site* não representa proposta, mas mera *invitatio ad offerendum*⁴⁰. A proposta se concretiza, portanto, quando um interessado acessa o *site* e, escolhendo o bem, manifesta sua vontade de adquiri-lo. Se o contrato se considera celebrado onde reside o proponente, então a transação eletrônica se considera celebrada onde residir aquele que acessa o *site*.

Nota-se que o estudo das transações do comércio eletrônico mostra que já não mais se revela adequado tomar a presença física como critério limitador da hipótese de incidência tributária, revelando-se muito mais pertinente investigar o local de residência do proponente, *in casu*, daquele que acessa o *site*, pouco interessando onde reside o criador do último.

Nessa perspectiva, outrossim, percebe-se que o local de produção do rendimento, sendo aquele onde o contrato se considera celebrado, acaba se confundindo com o lugar onde reside o adquirente. Convergem, nessas circunstâncias, fonte de produção e fonte de pagamento. Conclui-se, daí, que é o país onde reside aquele que acessa o *site* que deve tributar o rendimento produzido no comércio eletrônico. Esta solução traz a seu favor, de um lado, atender aos reclamos dos defensores da teoria da fonte de produção e da fonte de pagamento e, de outro, reduzir os riscos da bitributação ou de não tributação, que poderiam decorrer de uma tributação pelo Estado da residência.

De fato, a evolução de fonte de produção a fonte de pagamento mostra grande utilidade quando se reflete sobre o tema do comércio eletrônico. Afinal, a legislação baseada no conceito da fonte de produção impõe, como condição prévia à tributação, que se afira em que local foi produzido o rendimento. Em caso de transações eletrônicas, a tarefa se revela difícilíssima, já que o próprio conceito de produção de rendimento (qualquer que seja seu conteúdo) fica extremamente diluído⁴¹. Não é difícil conceber o desafio dos legisladores nacionais para descrever hipóteses de incidência que captem a realidade em todas as dimensões, sendo provável a existência, de um lado, de lacunas legais e, de outro, de sobreposições que causem a bitributação. Tal sobreposição, se já era denunciada anteriormente ao fenômeno do comércio eletrônico, diante da pluralidade do termo "fonte"⁴², tem seu potencial aumentado exponencialmente na realidade eletrônica.

³⁸ Cf. Angel Schindel e Adolfo Atchabahian, General Report, cit., p. 50.

³⁹ O tema das causas dos tributos foi desenvolvido por Kirchhof, que desenvolveu teoria que combina elementos das teorias do sacrifício e do benefício. Da primeira teoria, Kirchhof percebe que os tributos se pagam para manter o Estado. Pondera que na medida em que o Estado fica distanciado, por força constitucional, da atividade econômica, assegurando-se o domínio individual sobre bens econômicos, o Estado apenas se pode financiar por meio de participação no sucesso econômico privado. Entretanto, em vez de daí concluir pela imediata aplicação da teoria do sacrifício, o autor vê daí uma relação direta entre a propriedade privada e a tributação. O tributo seria, então, a participação do Estado no sucesso do particular. Na teoria de Kirchhof, quando alguém auferir renda, isso se deve tanto a seu esforço pessoal quanto à existência do mercado (de nada adiantaria o esforço do agente, se inexistisse um mercado onde ele age). Daí por que o mercado, por meio do Estado, poderia receber sua parte. Assim, a justificativa (e causa) da tributação estaria no fato de que o Estado se financia por meio de sua participação no sucesso individual dos agentes privados (Paul Kirchhof, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer, in *Steuern im Verfassungsstaat*: Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines Geburtstags, Paul Kirchhof et al., München: Beck, 1996, p. 27-63).

⁴⁰ Cf. Palandt, *Bürgerliches Gesetzbuch*, München: Beck, 1997, § 145, RZ 2.

⁴¹ Nesse mesmo sentido, Mauro José Silva afirma: "A crescente desmaterialização de aspectos do fato gerador do imposto sobre a renda tem ampliado as dificuldades de adoção da fonte de produção na divisão interestatal do poder de tributar a renda de forma tal que a noção de fonte de pagamento passou a ser defendida como alternativa à fonte de produção" (*Da competição à cooperação tributária internacional: aspectos jurídicos da promoção do desenvolvimento nacional num cenário internacionalizado*. Tese de Doutorado apresentada à Universidade de São Paulo, 2009, p. 60).

⁴² Cf. Klaus Vogel, op. cit., p. 127 e s.

Decorre daí a importância da adoção do conceito de fonte de pagamento, que tem a seu favor a maior simplicidade em sua determinação, já que não se indaga onde se produziu o rendimento, mas quem foi o que pagou. Claro que tampouco esse critério fica ileso a críticas, já que nada impede dois Estados de se considerarem legitimados a tributar com base nesse critério, por adotarem conceitos diversos para residência e, assim, ambos entenderem que a fonte pagadora reside em seus respectivos territórios. Igualmente, no comércio eletrônico, poder-se-á enfrentar dificuldade para se apurar a residência de uma fonte pagadora, já que muitas vezes o mero endereço eletrônico não é suficiente para identificar onde está localizada a fonte. De todo modo, parece inegável que tais dificuldades, ao mesmo tempo em que se fazem igualmente presentes nos demais critérios tributação, na adoção da fonte de pagamento se fazem infinitamente menores. Enquanto se pode conceber que o beneficiário do rendimento busque estruturar seus negócios de modo a fugir da tributação pelo critério da residência ou da fonte de produção, tratando-se de tributação da fonte de pagamento, esta estará atomizada, sendo mais difícil conceber que uma multiplicidade de consumidores crie estruturas sofisticadíssimas para o pagamento de suas compras eletrônicas.

Nesse sentido, é evidente que a exclusão da tributação na fonte dos rendimentos favorece o surgimento de empresas comerciais localizadas em paraísos fiscais. Tratando-se do comércio eletrônico, onde a localização física do estabelecimento vendedor desempenha papel ainda mais insignificante, não é difícil conceber que com muito mais força se desenvolvam tais rotas.

Enquanto, entretanto, nas formas tradicionais do comércio, pode-se acreditar que uma fiscalização rigorosa, aliada à cooperação internacional, possa prevenir excessos, tratando-se de comércio eletrônico, nem sempre a questão se resumirá à fiscalização, já que, afinal, muito menos evidências se terá de que o rendimento não foi auferido legitimamente pela empresa situada no paraíso fiscal.

O ponto de vista que aqui se defende, contudo, não corresponde ao posicionamento da OCDE, que chega a afirmar que um servidor pode ser caracterizado como estabelecimento permanente, desde que a empresa possa dele dispor⁴³. Ora, considerar o servidor como estabelecimento permanente, sem levar em conta o local de produção do rendimento, é construção totalmente artificial, por meio da qual a competência tributária poderá ser alocada para terceiro Estado, que não tem qualquer relação com a operação comercial realizada (não é o Estado da residência, tampouco o da fonte).

Entendendo-se de tal forma, tem-se a prevalência do aspecto formal sobre o aspecto material, o que poderá até mesmo levar as empresas a construir planejamentos tributários por meio da escolha do país que tiver a tributação mais favorável para a alocação dos servidores de seus sítios, já que estes serão considerados seus estabelecimentos permanentes. Não é difícil imaginar que poderosos grupos empresariais tornarão seus reféns os Estados em que forem alocados os servidores, ameaçando, a qualquer tempo, transportá-los para outra jurisdição. A inevitável mobilidade do capital financeiro soma-se, nos tempos modernos, a mobilidade dos estabelecimentos.

Não obstante as considerações mencionadas, é importante apontar que mesmo a OCDE parece estar começando a rever antigos posicionamentos em favor da tributação pelo Estado da residência, fato este que se dá, sobretudo, em função do clamor de alguns países nesse sentido⁴⁴.

Assim, é digno de menção o fato de que, na Atualização de 2008 à Convenção-modelo da OCDE, passou-se a prever, nos comentários ao artigo 5º, um enunciado alternativo, que poderá ser adotado pelos Estados contratantes, a respeito do estabelecimento permanente de serviços (*service PE*).

Desta forma, em determinadas condições⁴⁵, os serviços poderão ser tributados pelo Estado da fonte, mesmo que na ausência de um local fixo de negócios da empresa prestadora de serviços. Tal alteração foi feita apenas nos comentários ao artigo 5º, e não no texto da Convenção-modelo. De qualquer modo, trata-se de um importante passo dado pela OCDE, com o reconhecimento das limitações do conceito tradicional de estabelecimento permanente na tributação dos serviços e de suas implicações para o Estado da fonte.

Resta demonstrado, desta forma, que a utilização do critério da residência e da tributação em bases universais, embora seja praticamente um consenso entre os países na atualidade, acaba

⁴⁴ A esse respeito, Raffaele Russo afirma: "Apesar de a maioria dos Estados-membros da OCDE reconhecer a adequação das regras da Convenção-modelo relativas à tributação de rendimentos de serviços, alguns países têm se mostrado relutantes quanto à adoção do princípio de tributação exclusiva no Estado de residência da renda derivada de serviços prestados em seu território, que não sejam atribuíveis a um EP nele situado. A Atualização de 2008 à Convenção-modelo busca reconciliar esses divergentes pontos de vista, mantendo inalterado o conceito de EP contido na Convenção-modelo, mas, ao mesmo tempo, incluindo, nos Comentários ao Art. 5, um enunciado alternativo para os Estados que pretendam incluí-lo em seus TDTs" (O modelo da OCDE de 2008: uma visão geral, *Revista de Direito Tributário Internacional*, v. 10, 2008, p. 272-273).

⁴⁵ Eis o parágrafo 42.23 dos Comentários ao artigo 5º da Convenção-modelo, que propõe o enunciado relativo à tributação de serviços:

"42.23 The following is an example of a provision that would conform to these requirements; States are free to agree bilaterally to include such a provision in their tax treaties:

"Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State

a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or

b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed by the individual".

⁴³ Cf. Comentários da OCDE ao artigo 5º da Convenção-modelo, parágrafo 42.3.

por criar alguns obstáculos e limitações no campo da tributação internacional. Desta forma, fica claro que, em face da nova realidade econômica que se verifica, é necessário repensar antigos paradigmas e verdades absolutas.

5 Considerações finais

Pretendeu-se, no presente artigo, demonstrar que a tributação pelo Estado da fonte é compatível com os ditames da economia, e seu clamor por eficiência, e com a igualdade e a justiça, materializados no princípio da capacidade contributiva.

É corriqueiro o argumento de que a tributação em bases mundiais é a que melhor atende à capacidade contributiva, sendo decorrente das noções justiça e solidariedade. Os residentes de um determinado Estado, pelo fato de ali viverem, são chamados a contribuir para o financiamento das prestações estatais ali fruídas. Não seria isonômico, desta forma, tributar residentes com rendimentos no exterior de forma menos onerosa do que os residentes com rendimentos locais.

O que não se considera nesse raciocínio é que o contribuinte com rendimentos no exterior também está sujeito à tributação pelo Estado da fonte. Ainda que tal imposição tributária seja menor do que a que se verifica no Estado da residência, deve-se ter em conta que as condições em que os rendimentos são auferidos no exterior são essencialmente diversas. A tributação em bases territoriais, desta forma, figura perfeitamente como uma das formas possíveis de concretização do princípio da capacidade contributiva.

Verificou-se, ainda, que a tendência da tributação pelo Estado da residência vem sendo colocada em cheque com o surgimento de desafios como a mobilidade do capital, a mobilidade dos agentes econômicos, as dificuldades na definição da residência das pessoas jurídicas, o comércio eletrônico e a crise no conceito de estabelecimento permanente.

Algumas mudanças nesse sentido já podem ser sentidas até mesmo no âmbito da OCDE, que na atualização de 2008 aos Comentários à Convenção-modelo passou a prever um enunciado alternativo, que pode ser adotado pelos países em seus tratados, acerca do chamado estabelecimento permanente de serviços.

Essa ampliação do conceito de estabelecimento permanente, que se deu apenas nos comentários, e não no texto da Convenção-modelo, certamente representa o reconhecimento, pela OCDE, da defasagem do atual conceito e a necessidade de sua revisão em função das situações em que não há a presença física da empresa, mas uma prestação de serviços ou venda de mercadorias.

Embora não se possa afirmar que esses indícios representem o abandono da tributação em bases universais para a adoção da territorialidade, o fato é que essa questão está atraindo a atenção internacional, principalmente por conta das limitações da aplicação da tributação da renda mundial, tal como se apontou neste artigo. Nas discussões acerca de um modelo de tributação para a América Latina, a opção pelo critério de tributação pela fonte de pagamento parece melhor responder aos desafios da economia moderna.

RESPONSABILIDADE: SUCESSORES E INFRAÇÕES

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho*

Como palavras propedeúicas, antes de entrarmos no tema da *responsabilidade dos sucessores e por infração*, cumpre, ligeiramente, avivar que a obrigação tributária principal, ou seja, o direito do Fisco de constituir o crédito pelo lançamento, e o dever do contribuinte de pagar tributo ou penalidade pecuniária, geralmente dando dinheiro ao Fisco, surge com a materialização ou ocorrência, no mundo dos fenômenos, das hipóteses de incidência tributária, ou, *com a ocorrência do fato gerador*, nos termos do disposto no § 1º do art. 113 da Lei n. 5.172, de 25-10-1966 – Código Tributário Nacional, lei esta recebida, pela Constituição Federal de 1988 (art. 146, III, a), com o *status* de lei complementar.

Já a obrigação tributária acessória, segundo o § 2º do art. 113 do CTN, decorre da legislação tributária, podendo ser a de fazer (preencher declaração para fins do imposto de renda), não fazer (não deixar sair produto ou mercadoria de estabelecimento empresarial sem a emissão de nota fiscal), ou tolerar (admitir a fiscalização sobre livros e documentos fiscais).

O simples descumprimento de uma obrigação tributária convola tal obrigação em obrigação principal relativa à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, § 3º).

Ainda como prelúdio, impende lembrar que os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, isto é, as pessoas obrigadas ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podem ser o contribuinte – aquele que ostenta uma relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, espelhando, assim, com essa vinculação, sua capacidade contributiva; ou o responsável tributário – aquele que sem ser contribuinte, mas desde que tenha uma vinculação indireta com o fato gerador, tenha sua obrigação decorrente de expressa disposição de lei (CTN, art. 121).

A seu turno, nos exatos termos do art. 122 do CTN, sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Vale a pena, também, ressaltar que o *caput* do art. 124 do CTN traz a solidariedade passiva direta e indireta, ao dispor que são solidariamente obrigadas as pessoas que, independentemente de lei específica, tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (mais de uma pessoa, que adquirem em conjunto, em nome deles, um imóvel em relação ao imposto de transmissão, por ato oneroso *inter vivos*, de bens imóveis, ou que sejam proprietários de imóvel em condomínio no que tange ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, ou pessoas casadas em comunhão de bens rela-

* Procurador da Fazenda Nacional de categoria especial. Consultor da União. Professor de Direito Tributário do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB. Diretor e fundador do periódico científico "Revista Fórum de Direito Tributário".