

Direito ao Desenvolvimento e Fonte de Pagamento: em Busca dos Fundamentos Jurídicos para a Divisão Interestatal do Poder de tributar a Renda¹

Mauro Silva

Mestre em Direito pela Universidade Mackenzie. Auditor-Fiscal da Receita Federal.

Introdução

Prendemos dar alguma contribuição aos debates sobre a divisão interestatal do poder de tributar a renda com argumentos jurídicos estreitamente relacionados com o aprimoramento do direito internacional, principalmente do direito internacional público, e que podem contribuir para que o direito tributário internacional possa agregar às influências de noções mais destacadamente econômicas, como neutralidade e eficiência, o conteúdo jurídico do direito ao desenvolvimento como reflexo da equidade e da justiça interestatal.

Relacionamos o direito tributário internacional com o direito ao desenvolvimento para expressar nossa convicção de que a questão do desenvolvimento dos países não é uma questão que depende apenas da existência de condições internas favoráveis. É também uma questão relacionada ao cenário internacional, que tem sido, de fato, absolutamente concentrador da riqueza mundial, afirmação claramente demonstrada por todas as estatísticas mundiais de desenvolvimento social.

Essa concentração da riqueza mundial pode ser ainda mais agravada com o crescimento do comércio eletrônico internacional, pois este faz desaparecer as tradicionais conexões com o território de onde provém o consumo - residência e fonte de produção - exigindo que sejam “pesquisados novos critérios que permitam atingir o equilíbrio necessário entre as exigências de salvaguarda das instituições de caráter econômico-jurídico e a ampla gama de oportunidades tecnológicas às quais podem recorrer aqueles que atuam no ciberespaço”.²

A aproximação do direito tributário internacional da discussão internacional sobre os direitos humanos, particularmente sobre o direito ao desenvolvimento, atende à preocupação de Norberto Bobbio: “O problema grave de nosso tempo, com relação aos direitos do homem, não é mais o de fundamentá-los, e sim o de protegê-los”,³ acrescentando que “o problema real que temos que enfrentar, contudo, é o das medidas imaginadas e imagináveis para a efetiva proteção desses direitos”.⁴

¹ O presente artigo é uma síntese de parte da Dissertação de Mestrado de mesmo título que foi submetida, na Universidade Presbiteriana Mackenzie, à banca examinadora composta pelos professores doutores Luís Eduardo Schoueri (orientador), Alcides Jorge Costa e Hermes Marcelo Huck. Essa síntese acatou as críticas da banca.

² Cf. Associação Latino-americana de Integração. Secretaria-Geral. *Estudo sobre a Situação Tributária do Comércio Eletrônico*. ALADI/SEC/Estudio 150/Rev. 2. 25 jul. 2003. Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf>>. Acesso em: 21 set. 2005, p. 68.

³ Cf. BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Trad. de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 24.

⁴ Cf. BOBBIO, *op. cit.* (nota 3), p. 37.

Para o enfrentamento do tema tomamos como animadoras as palavras do mesmo saudoso filósofo do direito: “Com relação às grandes aspirações dos homens de boa vontade, já estamos demasiadamente atrasados. Busquemos não aumentar esse atraso com nossa incredulidade, com nossa indolência, com nosso ceticismo. Não temos muito tempo a perder.”⁵

1. A Relação do Direito Tributário Internacional com o Direito Internacional Público

Na definição de Celso Duvivier de Albuquerque Mello, direito internacional público é “o conjunto de normas que regula as relações externas dos atores que compõem a sociedade internacional”.⁶ Sua relação com o direito tributário internacional refere-se ao que Gerd Willi Rothman chamou de natureza “eminentemente pública” do direito tributário internacional, em função da presença de dois ou mais Estados soberanos, delimitando suas soberanias fiscais.⁷

Para o desenvolvimento de nosso estudo, esse aspecto da relação do direito tributário internacional com o direito internacional público será tomado como importante premissa.

2. O Princípio da Soberania Fiscal: a Soberania como Valor Preservado pela Comunidade Internacional

Quando falamos da existência de uma comunidade internacional estamos reconhecendo que as relações sociais intersubjetivas transcendem os limites dos Estados, ocorrendo também entre indivíduos nacionais de diferentes Estados e mesmo entre os Estados, que, apesar das intensas e marcantes diferenças entre si, envidam esforços para manter a harmonia e a união.⁸ Nesse cenário marcado pela diversidade, a soberania é identificada como o elemento que permite um ponto de partida para a convivência internacional, o que possibilitou o surgimento de um consenso em torno de sua posição de valor universal no relacionamento interestatal.

Confirmando a soberania como valor a ser preservado no concerto das nações, encontramos o texto da Carta das Nações Unidas⁹ que, nas alíneas 1ª e 7ª do art. 2º, prescreve:

“1. A Organização é baseada no princípio da igualdade soberana de todos os seus membros

...

7. Nenhum dispositivo da presente Carta autorizará as Nações Unidas a intervirem em assuntos que dependam essencialmente da jurisdição de qualquer Estado ou obrigará os Membros a submeterem tais assuntos a uma solução, nos termos da presente Carta”.¹⁰

⁵ Cf. BOBBIO, *op. cit.* (nota 3), p. 64.

⁶ Cf. MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. v. 1, 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 71.

⁷ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*. 1978. Tese de Doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1979, p. 11.

⁸ Cf. PEREIRA, André Gonçalves. *Curso de Direito Internacional Público*. 2. ed. Lisboa: Ática, 1970, p. 24-5.

⁹ Para acesso ao texto desse documento ver: RANGEL, Vicente Marotta. *Direito e Relações Internacionais*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2002, p. 28-54.

¹⁰ Cf. RANGEL, *op. cit.* (nota 9), p. 29.

3. O Conteúdo do Princípio da Soberania Fiscal

Benvenuto Griziotti entende a soberania fiscal como atributo do Estado que “pode dispor do poder de império com o fim de procurar os meios necessários aos gastos públicos, apelando para a coação, para desenvolver sua atividade financeira, quando entenda necessário”.¹¹ No entanto, registra que tal atributo “encontra seus limites nas regras morais e políticas da Justiça e do bem; na consciência jurídica do povo; nos princípios gerais do direito e no próprio ordenamento jurídico, e na natureza, objeto e fins da atividade do Estado”.¹²

Nesse contexto, não podemos deixar de considerar o pensamento de Alegria Borrás em relação aos princípios de direito tributário internacional, quando a autora argumenta que “não é admissível uma atitude, como a de Bühler, que formula todo o direito internacional tributário em forma de princípios, pois considera como tais os que em realidade não são, como o ‘princípio da nacionalidade’, ‘princípio do estabelecimento’, ‘princípio da imputação e da isenção’ etc, que podem ser princípios de caráter instrumental, mas não princípios gerais de direito”.¹³

É a mesma Alegria Borrás que sentencia: “Podemos, pois, dizer em conclusão que o único princípio existente em direito tributário internacional é a soberania fiscal”,¹⁴ posição com a qual concorda Antônio de Moura Borges.¹⁵

Essa conclusão levar-nos-ia a uma visão parcial da disciplina. Equivaleria a preocuparmo-nos somente com os interesses estatais, esquecendo os contribuintes que realizaram os fatos conexos com mais de uma ordem jurídica nacional e que podem ficar sujeitos a uma imposição tributária superior à sua capacidade contributiva, a depender da solução adotada para contemplar a manutenção das soberanias fiscais envolvidas. No entanto, como aqui nosso objeto de estudo não envolve todos os princípios de direito tributário internacional, deixaremos de avançar com tais considerações, mas ressalvamos que não entendemos ser a soberania fiscal o único princípio da disciplina.

3.1 Nacionalidade e territorialidade como critérios e não como princípios

Consoante nosso entendimento sobre princípios,¹⁶ não é possível falarmos em princípio da territorialidade, princípio da nacionalidade e princípio da residência, pois os conteúdos desses não possuem carga valorativa que os credencie a ser entendidos como princípios. Preferimos entender nacionalidade, territorialidade e residência como critérios escolhidos pelo ente estatal para expressar sua soberania fiscal, essa sim apta a ser considerada como princípio por carregar o consenso internacional de seu valor como elemento de igualdade entre os Estados.¹⁷

¹¹ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Trad. Enrique R. Mata. Madrid: Reus, 1935, p. 16.

¹² Cf. GRIZIOTTI, *op. cit.* (nota 11), p. 16.

¹³ Cf. BORRÁS, Alegria. *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, p. 166.

¹⁴ Cf. BORRÁS, *op. cit.* (nota 13), p. 168-9.

¹⁵ Cf. BORGES, Antônio de Moura. *Convencões sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: Editora da Universidade Federal do Piauí, 1992, p. 26.

¹⁶ Princípios são normas que possuem um conteúdo valorativo destacado, um fim juridicamente relevante que permite a autenticação de sua natureza. Essa noção é extraída, entre outros, de: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

¹⁷ Fazendo considerações sobre o conteúdo dos princípios e concluindo que territorialidade é um princípio, encontramos em: CARVALHO, Paulo de Barros. “O Princípio da Territorialidade no

Também encontramos Carlos M. Giuliani Fonrouge tratando nacionalidade e residência como critérios atributivos do poder fiscal com base em circunstâncias de ordem pessoal ao lado da sede de negócios e da fonte em que se origina a riqueza tributável como circunstâncias de índole econômica.¹⁸

Nossa opção é por sistematizar os critérios atributivos da soberania fiscal em critérios baseados na nacionalidade, ou de índole pessoal, e critérios baseados na territorialidade. Essa opção encontra respaldo na própria concepção clássica de Estado ensinada por Dalmo de Abreu Dallari para quem o Estado é a “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”,¹⁹ e também no magistério de Alberto Xavier.²⁰

Sobre nossa opção de denominar nacionalidade e territorialidade como critérios atributivos da soberania fiscal, podemos buscar amparo para tanto nas lições de vários doutrinadores.

Alberto Xavier, ao tratar do que denomina “princípio da territorialidade”, refere-se à territorialidade como critério. Vejamos o trecho em destaque:

“A invocação do princípio da territorialidade já não constitui, pois, *critério* suficiente para a imputação de um fato tributário a um determinado território: tornam-se indispensáveis *critérios* suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que, quanto às realidades imateriais ou incorpóreas, definam a sua localização ou ‘sede’.”²¹ (grifos nossos)

Também Benvenuto Griziotti trata a territorialidade de modo similar e defende a elaboração de critérios jurídicos e científicos racionais para servirem de guia à atribuição internacional do poder tributário e obter a uniformidade das regras tributárias.²²

Francisco Neves Dornelles, comentando o Modelo ONU, afirma:

“Muito embora o Modelo das Nações Unidas não tenha consagrado com exclusividade o princípio do domicílio, tendo feito concessões ao princípio da fonte, o primeiro é o *critério* dominante na delimitação do poder tributário. E aí reside a falha capital desse modelo.”²³ (grifo nosso)

Paulo de Barros Carvalho, em artigo sobre o “princípio da universalidade”, também trata o mesmo como critério.²⁴

Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade)”. *Justiça Tributária - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário - IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 665-77 (p. 667-70).

¹⁸ Cf. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*. v. I. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1977, p. 331.

¹⁹ Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 118.

²⁰ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 21.

²¹ Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 28.

²² Cf. GRIZIOTTI, *op. cit.* (nota 11), p. 248.

²³ Cf. DORNELLES, Francisco Neves. “O Modelo da ONU para eliminar a Dupla Tributação da Renda, e os Países em Desenvolvimento”. In: TAVOLARO, Agostinho T.; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra (Coords.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado - Estudos em Homenagem a Gilberto de Ullhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 195-232 (p. 203).

²⁴ Cf. CARVALHO, *op. cit.* (nota 17), p. 672.

As considerações de Heleno Tôrres sobre a universalidade ora a tratam como critério de conexão, ora a tratam como princípio de conexão, conforme podemos observar abaixo:

“Na dinâmica deste princípio [da universalidade], o sistema de disposições pertinentes ao tratamento interno de rendimentos tributáveis, localizados tanto territorialmente como ultraterritorialmente, se perfaz na conjugação de *critérios* de conexão (...).”²⁵

“A escolha do princípio de conexão da universalidade, em alternativa ao da territorialidade ‘pura’, depende de variáveis de política fiscal muito complexas e responde aos interesses de oportunidade e conveniência à estrutura administrativa, tributária e financeira do Estado, como fundamentação ao alcance de fatos constituídos no exterior.”²⁶ (grifo nosso)

Referindo-se às lições de Spitaler sobre a bitributação, Luís Eduardo Schoueri fala em critérios para a tributação:

“(...) difíceis são os casos em que a bitributação é evitada, posto que inexistente unanimidade sobre qual o critério mais ‘justo’ e ‘eficaz’ para a tributação. Tal eliminação [da bitributação] dar-se-ia, por certo, se todos os Estados aplicassem, uniformemente, um único *critério* para a conexão de pessoas e situações a seus territórios.”²⁷ (grifo nosso)

Klaus Vogel registra a busca por um critério de divisão dos tributos incidentes sobre a renda e o capital no trecho a seguir:

“Regarding the question as to what *criteria* should be applied when dividing taxes on income and capital among two estates, views have been advanced by economists and lawyers.”²⁸ (grifo nosso)

Claudio Sachetto registra que há cerca de vinte anos, por influência da doutrina anglo-saxã, preocupada com o aspecto empírico e operacional do chamado princípio da territorialidade -, até então visto como uma categoria essencial do pensamento jurídico - observa-se uma tendência na transformação de seu entendimento como princípio para critério de política econômica, com o objetivo de repartir o poder de tributar entre diversos Estados, praticando a neutralidade fiscal e a equidade interestatal.²⁹ Embora nossa posição não seja a de adotarmos um “critério de política econômica”, mas sim um critério de realização ou concretização do princípio da soberania fiscal, identificamos que nosso objetivo é coincidente com tais posicionamentos doutrinários apontados pelo autor, salvo no que se refere à neutralidade fiscal.

²⁵ Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 88.

²⁶ Cf. TÔRRES, *op. cit.* (nota 25), p. 91.

²⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Acordos de Bitributação e Lei Interna - Investimentos na Ilha da Madeira - Efeitos da Lei n° 9.249/95”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 17, p. 91-127, fev. 1997, p. 94.

²⁸ Cf. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD, UN and Us model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 6. O trecho pode ser livremente traduzido como: “Com relação à questão de qual *critério* poderia ser aplicado na divisão entre os Estados dos tributos sobre a renda e o capital, economista e juristas têm manifestado seus pontos de vista.”

²⁹ Cf. SACCHETTO, Claudio. “Territorialità”. *Enciclopedia del Diritto*. Itália: Dott. A. Giuffrè, 1992, p. 305.

4. Critérios Atributivos do Princípio da Soberania Fiscal

4.1 Critério da nacionalidade

As tentativas de fundamentação do poder interestatal de tributar baseadas na nacionalidade não conseguiram espaço relevante na doutrina ou na sua adoção no cenário internacional. Uma das principais razões para isso foi anotada por Gilberto de Castro Moreira Júnior como sendo resultado da “idéia de tratamento igualitário entre cidadãos nacionais e estrangeiros, fundada nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que apenas admitem um tratamento tributário distinto baseado na desigualdade da capacidade econômica”.³⁰ Nos dias atuais, Estados Unidos e Filipinas ainda utilizam-na em matéria de impostos sobre o rendimento, e Turquia e Estados Unidos em matéria de imposto sobre as sucessões e doações, conforme a lição de Alberto Xavier.³¹

4.2 Critério da territorialidade

É Alberto Xavier que nos traz as lições sobre territorialidade, compreendendo-a em seus sentidos positivo ou negativo, material ou formal.

Negativamente, a territorialidade significa que as leis estrangeiras não se aplicam ao território do país em causa, enquanto positivamente significa que as leis tributárias internas se aplicam ao território nacional, inclusive aos que não são nacionais do Estado.³²

O critério da territorialidade, em seu sentido material, resulta em destacar entre as situações tributárias internacionais aquelas que serão atingidas pelas leis fiscais internas, a depender do elemento de conexão com o território do Estado. Em sentido formal, implica reconhecer que as leis tributárias só podem ter execução coercitiva nos limites do território do Estado que as editou.³³ Manlio Udina registrou assim tal situação: “O Estado que pretender fazer atuar coercitivamente o próprio comando tributário fora do limite territorial de seu poder de império, em casos não expressamente consentidos, não só cometerá um ilícito internacional como não terá êxito na prática”.³⁴

Em qualquer dos sentidos, entretanto, é forçoso identificarmos o elemento, objetivo ou subjetivo, que será apto a estabelecer a conexão da situação tributária

³⁰ Cf. MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão no Modelo de Convenção da OCDE em Matéria de Rendimento e Capital*. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002, p. 133.

³¹ Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 239-40. Sobre o abandono do critério da nacionalidade e sua utilização atualmente por Estados Unidos, México e Filipinas, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. “Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 - Parecer”. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). *Direito Tributário Atual*, v. 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 146-160 (p. 164). A inclusão do México entre os países que ainda utilizam o critério da nacionalidade é corroborada por Carlos M. Giuliani Fonrouge em: FONROUGE, *op. cit.* (nota 18), p. 332. Manuel Pires acrescenta que em Portugal a nacionalidade é elemento relevante para a taxa militar, sendo esta um tributo substitutivo do serviço militar, o que lhe forneceria razão suficiente para estar ligado à nacionalidade (cf. PIRES, Manuel. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 259). Na mesma obra do autor português, encontramos a apreciação dos argumentos a favor e contra o critério da nacionalidade (p. 254-9).

³² Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 23

³³ Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 25.

³⁴ UDINA, Manlio. *Il Diritto Internazionale Tributario*. Padova: Cedam, 1949, p. 58.

internacional com o território de determinado Estado. O elemento objetivo está ligado à materialidade do fato imponible, aos seus aspectos reais como local da situação dos bens, local do exercício de uma atividade, local da fonte de produção ou do pagamento de um rendimento. O elemento subjetivo está ligado a aspectos que apontam para características do sujeito passivo diversas da nacionalidade como sede e residência.³⁵

Com o abandono do critério da nacionalidade, Luís Eduardo Schoueri conclui que “o conflito entre o ‘princípio da fonte’ e o ‘princípio da residência’ é a forma mais moderna para se qualificar o que antes se entendia como o ‘princípio da territorialidade da tributação’”,³⁶ não representando uma superação da territorialidade em favor da residência e da fonte, como parece ter concluído Alberto Xavier quando afirmou que “o princípio da territorialidade, pela ambigüidade do seu sentido, tem hoje pouca valia na construção dogmática do Direito Tributário Internacional, o qual radica os seus alicerces nos princípios - estes de conteúdo preceptivo mais denso - da residência e da fonte”.³⁷

A partir desse ponto propomos entender a territorialidade como critério atributivo da soberania fiscal, ao lado da nacionalidade, e, por seu turno, fonte e residência³⁸ como subcritérios da territorialidade.

4.2.1 Subcritério da residência

A residência implica a presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação, no caso das pessoas físicas. Para as pessoas jurídicas, a residência está relacionada ao local de sua constituição, de sua sede ou da direção efetiva.³⁹

4.2.2 Subcritério da fonte

Klaus Vogel aponta a ambigüidade da noção de fonte e conclui que esta só não existe em relação ao que exclui, ou seja, a adoção do critério da fonte exclui o critério da residência. Por outro lado, o sentido positivo de fonte refere-se ao Estado, que, de alguma forma, está conectado com a produção da renda ou ao Estado onde é adicionado valor ao bem. Porém, o tipo de conexão estabelecida não pode ser definido claramente, a ponto de, tanto nas legislações atuais quanto nas anteriores, domésticas ou internacionais, existirem várias maneiras de conceituar fonte.⁴⁰

³⁵ Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 24.

³⁶ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 27), p. 92.

³⁷ Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 29.

³⁸ Não fazemos distinção, para este trabalho, entre residência e domicílio, pois, conforme alertou-nos Heleno Tórres, “a distinção entre residência e domicílio para o Direito Tributário Internacional é desprovida de sentido”, tendo ocorrido pela prática internacional uma “uniformização terminológica, com a preferência pelo conceito de residência” (cf. TÓRRES, *op. cit.* (nota 25), p. 127). Nesse sentido, Manuel Pires ressalta que nas modernas convenções fiscais ocorreu uma substituição da utilização do termo domicílio pelo termo residência (cf. PIRES, *op. cit.* (nota 31), p. 222). Entendendo haver relevância na distinção entre os dois conceitos, encontramos em: XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 252-5.

³⁹ Cf. PIRES, *op. cit.* (nota 31), p. 220.

⁴⁰ Cf. VOGEL, Klaus. “Worldwide vs. Source Taxation of Income - a Review and Reevaluation of Arguments”. In: McLURE, Sinn, Musgrave et. al. *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, [S.l.]: Kluwer, [19—?], p. 117-166, (p. 127-8).

Sem aprofundarmos no conceito de fonte,⁴¹ mas procurando fixar nosso entendimento, registramos a distinção entre fonte de produção e fonte do pagamento.

4.2.2.1 Fonte de produção

Fonte de produção, também denominada fonte econômica ou fonte objetiva, é a acepção clássica de fonte que entende estar esta localizada “no lugar em que é exercida a atividade, em que são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provém”.⁴²

4.2.2.2 Fonte do pagamento

Fonte do pagamento compreende o local do qual teve origem o pagamento do rendimento, daí ser chamada de fonte financeira ou fonte subjetiva.⁴³

Alberto Xavier critica a consideração de fonte de produção e fonte do pagamento como espécies de um gênero comum por entender não existir um nexo causal entre fonte de pagamento e renda, estando fonte do pagamento ligada à realização da renda. Tais críticas estão relacionadas à idéia do autor do que seja renda, mas, no âmbito do direito tributário internacional, não podemos ignorar que a fonte do pagamento é um dos elementos que permite estabelecer a conexão de uma renda com uma soberania fiscal, principalmente num cenário que nos coloca “perante a desmaterialização dos principais fatos tributários e a interdependência econômica e jurídica que os liga”.⁴⁴

Em sentido oposto, podemos encontrar nas lições de Francisco Neves Dornelles justificativas para a utilização da fonte do pagamento ligadas ao próprio conceito de renda:

“Sob o aspecto doutrinário, cabe ao Estado onde ocorreu o fato gerador o direito primordial de tributar a renda. O imposto de renda não incide sobre as pessoas físicas ou jurídicas em si mesmas, mas sobre a renda por elas auferida. Tal tributo é devido a partir da ocorrência de um fato eleito por lei e ligado, direta ou indiretamente, à pessoa que auferiu a renda. Antes da ocorrência desse fato, inexistente, do ponto de vista tributário, qualquer vinculação entre o Estado e o contribuinte. É esse suporte fático que, sendo gerador da obrigação tributária, faz nascer as figuras de um devedor e um credor. Tendo em vista que o fato gerador do imposto de renda é, em regra, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento e que este é, em princípio, posto à disposição do beneficiário no país em que é gerado, não se pode ignorar, ao se definir o poder de tributar de um Estado, o local onde esse fato ocorreu.”⁴⁵

⁴¹ Para o aprofundamento da discussão sobre o sentido de fonte ver: PINTO, Dale. *E-commerce and Source-based Income Taxation*. Doctoral Series, v. 6. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, p. 47-56; VASCONCELOS, Roberto França. *Tributação do Comércio Eletrônico Internacional*. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002, p. 145-7; VOGEL, *op. cit.* (nota 40), p. 127-36.

⁴² Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 269. Ver também PIRES, *op. cit.* (nota 31), p. 234-5; VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 151.

⁴³ Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 270.

⁴⁴ Cf. XAVIER, *op. cit.* (nota 20), p. 271.

⁴⁵ Cf. DORNELLES, *op. cit.* (nota 23), p. 206.

Marco Aurélio Greco, ao tratar das alternativas a serem debatidas no contexto da crise do imposto sobre a renda na sua feição tradicional, não deixou escapar esse fato:

“Quando os agentes, atividades e a renda têm mobilidade, quando o mundo vai a passos largos na direção do comércio de bens virtuais e do comércio através de meios eletrônicos, um dos poucos elementos captáveis será a movimentação financeira daí decorrente, pois, de algum modo e em algum momento, os serviços, transações financeiras, acesso e obtenção de intangíveis etc. serão remunerados.”⁴⁶

Essa situação também foi apontada por Luís Eduardo Schoueri no trecho que destacamos a seguir:

“A evolução, de fonte de produção a fonte de pagamento, também mostra sua utilidade, quando se reflete acerca do 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 difícil, já que o próprio conceito de produção de rendimento (qualquer que seja seu conteúdo) fica extremamente diluído. 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’, tem seu potencial aumentado exponencialmente na realidade econômica. 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 que pagou.”⁴⁷

De maneira similar, Roberto França Vasconcelos aponta que “a grande vantagem deste sistema (fonte de pagamento) é que ele não deve ser seriamente afetado pelo comércio eletrônico, mantendo em certo sentido a sua simplicidade”.⁴⁸ Em outro trecho, o mesmo autor realça que “a maior vantagem da determinação da origem do rendimento pelo critério da fonte de pagamento é o aspecto pragmático, vale dizer, a facilidade em se estabelecer a sua localização. Afigura-se, por isso mesmo (...), uma excelente alternativa para o comércio eletrônico, para fins de permitir ao país da fonte a tributação desta atividade.”⁴⁹

Muitas justificações para a utilização da fonte do pagamento têm sido feitas baseando-se na teoria do benefício ou da utilidade. Essa teoria, inspirada na filosofia iluminista, considera os tributos uma contrapartida para os benefícios concedidos pelo Estado, em especial em razão da proteção do Estado à pessoa e à propriedade.⁵⁰ Claudio Sachetto faz tal associação e utiliza as críticas dirigidas à

⁴⁶ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 174.

⁴⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico”. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). *Direito Tributário Atual*, v. 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 146-160 (p. 156).

⁴⁸ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 151-2.

⁴⁹ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 202.

⁵⁰ Cf. VOGEL, Klaus. “Tributação da Renda Mundial”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 2, n. 7, p. 133-143, abr.-jun. 1994, p. 134.

teoria do benefício para a tributação baseada na fonte.⁵¹ Entre as diversas críticas, Luís Eduardo Schoueri, apoiado em Allix, sentencia que “fosse verdadeira a teoria do benefício, então justamente os menos capacitados economicamente, porque dependem mais diretamente do Estado, ou porque gozam de mais benefícios oferecidos pelo Estado, deveriam pagar impostos”.⁵²

Entendemos ocorrer um equívoco quando se relaciona o critério da fonte com a teoria do benefício. Tal raciocínio está seguindo uma lógica liberal, individual, não solidária, na qual o Estado está a serviço do indivíduo e de sua propriedade. Uma visão do Estado Social⁵³ levar-nos-ia a compreender que a renda foi produzida utilizando os meios providos pelo Estado por meio dos recursos arrecadados da coletividade, sendo que esta mesma coletividade deve poder receber de volta a atuação estatal financiada pelos tributos arrecadados também sobre aquela renda.

Faremos adiante a apresentação do direito ao desenvolvimento como um dos fundamentos jurídicos para a utilização da fonte do pagamento como critério atributivo da soberania fiscal. É uma alternativa para escapar dessa lógica individual por meio de argumentos fundados na solidariedade e na busca internacional pelo aprimoramento do trato das questões dos direitos humanos.

4.3 *Universalidade e territorialidade*

A tributação da renda mundial ou universalidade geralmente é tratada como um “princípio” associado à territorialidade, seja para realizá-la,⁵⁴ seja para posicionar-se em oposição a esta.⁵⁵ Tal associação a que nos referimos colocaria universalidade e territorialidade com a mesma função para o direito tributário internacional: servir de critério atributivo da soberania fiscal.⁵⁶ Entendemos que a universalidade não é um critério atributivo da soberania fiscal, mas um modo de aplicar a tributação sobre a renda ligado à incidência do imposto sobre todas os rendimentos, independentemente de suas origens.⁵⁷ Essa é a lição de Ottmar Bühler que vê apenas territorialidade e nacionalidade como capazes de estabelecer limitações ao poder tributário.⁵⁸ No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri adverte que mesmo Estados que aplicam o critério da fonte poderiam levar em consideração cir-

⁵¹ Cf. SACCHETTO, *op. cit.* (nota 29), p. 332.

⁵² Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 47), p. 155.

⁵³ Entendemos Estado Social como “um Estado politicamente ativo, que desempenha funções distributivas, que em última análise desconhece o dualismo entre estado e sociedade” (cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio. “Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 275-285 (p. 275)). Também se referindo ao Estado Social ver: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. Edição revista e ampliada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n° 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 8; TIPKE, Klaus. “Fundamentos da Justiça Fiscal”. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13-48, passim.

⁵⁴ Cf. CARVALHO, *op. cit.* (nota 17), passim.

⁵⁵ Cf. BÜHLER, Ottmar. *Princípios de Derecho Internacional Tributario*. Trad. de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 220; SACCHETTO, *op. cit.* (nota 29), p. 306.

⁵⁶ Cf. TÓRRES, *op. cit.* (nota 25), p. 94.

⁵⁷ Sobre a universalidade no imposto sobre a renda ver: QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 99.

⁵⁸ Cf. BÜHLER, *op. cit.* (nota 55), p. 220.

cunstâncias que ultrapassam os limites de seu território, por exemplo, se exigissem que o contribuinte informasse o total de seu rendimento - aplicando, portanto, a universalidade - para estabelecer a alíquota aplicável e, conseqüentemente, o montante do tributo devido. Por outro lado, ainda nos Estados que aplicam o critério da residência pode ocorrer de não ser levado em conta manifestações de capacidade contributiva ocorridas fora do território, o que revelaria uma não obediência à universalidade.⁵⁹

5. Critérios que marcam não a Exclusividade, mas o Compartilhamento do Poder Interestatal de tributar

A incisiva afirmação de Klaus Vogel dando conta que “para a tributação justa, uma repartição da tributação entre vários Estados já não é uma blasfêmia”⁶⁰ serve para marcar o início deste item no qual pretendemos mostrar os argumentos que sustentam a idéia de repartição do poder interestatal de tributar a renda.

Manuel Pires rejeita quaisquer soluções que resultem em atribuir exclusividade para a tributação no Estado da residência ou da fonte, concluindo que não existe “razão científica para a tributação exclusiva em qualquer dos Estados respectivos”.⁶¹ Sugere que se reconheça o poder de tributação de ambos, de modo que “o Estado da residência teria o poder de tributar a globalidade do rendimento, satisfazendo, pois, as exigências de um imposto pessoal e subjectivo, atingindo assim a capacidade contributiva”, enquanto “ao Estado da fonte é reconhecido o seu poder tributário relativamente a todas as realidades que se encontram no seu território, ao rendimento que com ele está intimamente conexionado, que dele provém”.⁶²

Francisco Neves Dornelles, apoiando-se em Dino Jarach, também chama nossa atenção para o fato de que a doutrina não é pacífica quanto à tributação exclusiva pelo país da residência.⁶³

A adoção do critério exclusivo da fonte, segundo Ramon Valdes Costa, significa que o país da fonte tem jurisdição sobre as riquezas existentes ou produzidas em seu território e que não pode tributar este tipo de bens quando situados no exterior. Adotando a fonte como critério prioritário, o país da fonte pode tributar tais bens, sem prejuízo das limitações que podem advir dos tratados e pode tributar subsidiariamente as rendas de fonte estrangeira reconhecendo os créditos por imposto pago no país da fonte deste bem. Seria, conforme as conclusões do autor, mais adequado para evitar a fuga para paraísos fiscais⁶⁴ ou para países com menor tributação.⁶⁵

Quando buscamos identificar fundamentos jurídicos para a divisão interestatal do poder de tributar a renda, estamos, de alguma forma - sem fazer parte de nosso principal objetivo -, refletindo a preocupação de Benvenuto Griziotti quan-

⁵⁹ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 27), p. 94.

⁶⁰ Cf. VOGEL, *op. cit.* (nota 50), p. 135.

⁶¹ Cf. PIRES, *op. cit.* (nota 31), p. 315.

⁶² Cf. PIRES, *op. cit.* (nota 31), p. 309.

⁶³ Cf. DORNELLES, *op. cit.* (nota 23), p. 205.

⁶⁴ Sobre paraísos fiscais ver: HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

⁶⁵ Cf. COSTA, Ramon Valdes. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Montevideo: [s.e], 1978, p. 197-8.

to às formas de se evitar a bitributação internacional. Para o autor, “o que é verdadeiramente essencial para obter a uniformidade das regras tributárias, é chegar a uma elaboração de critérios jurídicos e científicos racionais que sirvam de guia à atribuição internacional do imposto”.⁶⁶

Essa aplicação racional dos critérios afastará a ocorrência da bitributação quando adotamos o compartilhamento do poder de tributar a renda.

5.1 *A pertinência econômica nos primórdios da idéia de compartilhamento do poder de tributar*

A noção de pertinência econômica tem origem nas idéias de Georg von Schanz em artigo publicado em 1892. Nesse artigo o autor alemão descarta a residência, a presença física no território e a nacionalidade como critérios básicos para estabelecer uma conexão da renda com o ente tributante, afirmando que somente a pertinência econômica seria capaz de determinar uma justa e equitativa distribuição do poder de tributar. A pertinência econômica, então, estaria relacionada à participação do indivíduo na vida econômica e social do Estado, seja pelo consumo, pela atividade empresarial ou pelo investimento, obrigando uma pessoa a pagar tributo sobre a renda não somente no Estado de sua residência, mas também no Estado onde suas atividades são exercidas ou sua renda surge. Com essa premissa, Georg von Schanz propõe uma divisão do poder de tributar a renda, consistindo numa fórmula na qual o Estado da fonte ficaria com três quartos do tributo e o Estado de residência ficaria com um quarto da arrecadação.⁶⁷

Quando trata da proporção das respectivas tributações, Manuel Pires afasta a possibilidade de fixar aprioristicamente e com caráter geral uma tal proporção, observando que circunstâncias como a categoria do rendimento e o montante da matéria coletável devem ser considerados de modo a não afetar a equidade nas relações entre os Estados. Não deixa de registrar, porém, que a parcela mais significativa do montante do tributo sobre o rendimento deve ser atribuída ao país da fonte por força da pertinência econômica.⁶⁸

Tomando o direito ao desenvolvimento, e não a pertinência econômica, como fundamento, chegaremos a essa mesma conclusão de Manuel Pires, particularmente, quando o país da fonte for um país em desenvolvimento.

5.2 *Inadequação do estabelecimento permanente⁶⁹ como critério exclusivo na atribuição da soberania fiscal, especialmente para a tributação da renda do comércio eletrônico internacional*

As facilidades do comércio eletrônico internacional estão mudando os paradigmas que foram tomados, antes de seu surgimento e crescimento, como premis-

⁶⁶ Cf. GRIZIOTTI, *op. cit.* (nota 11), p. 248.

⁶⁷ Cf. SCHANZ, Georg von. “Zur Frage der Steuerpflicht”. *9 II Finanzarchiv 1, 4*, 1982. *Apud* VOGEL, *op. cit.* (nota 40), p. 122. Georg von Schanz referiu-se à pertinência econômica (*wirtschaftliche Zugehörigkeit* em alemão e *economic allegiance* em inglês) como um princípio.

⁶⁸ Cf. PIRES, *op. cit.* (nota 31), p. 315.

⁶⁹ O conceito mais difundido de estabelecimento permanente é o contido no art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE: um lugar fixo de negócios, mediante o qual uma empresa realiza toda ou parte de sua atividade.

sas pelos estudiosos do direito tributário internacional nas discussões sobre a divisão interestatal do poder de tributar a renda.

Antes de prosseguirmos, exporemos nossa compreensão sobre comércio eletrônico.

5.2.1 Características do comércio eletrônico

O comércio eletrônico compreende tanto a intermediação comercial de bens corpóreos que serão entregues por meios tradicionais, o chamado comércio eletrônico indireto, como o comércio de bens não-corpóreos - por exemplo, *softwares* e utilidades virtuais -, chamado comércio eletrônico direto. Esta última modalidade pode confundir-se com a prestação de serviços, mas, na esteira de Marco Aurélio Greco, entendemos que o elemento preponderante para nosso estudo é o uso do meio eletrônico e não o fato de estarmos diante de comércio ou de prestação de serviços.⁷⁰

Sobre as características do comércio eletrônico, Roberto França Vasconcelos destaca a desnecessidade de presença física para a consecução das operações, a celebração de transações ininterruptamente, a maior interação entre as partes, dispensando-se a figura do intermediário e a maior dificuldade de controle, por parte dos órgãos oficiais, dos negócios celebrados na rede.⁷¹

Tratando da eliminação da figura do intermediário, Luiz Olavo Baptista faz interessante analogia do comércio eletrônico com a figura do “mascate”. Como em muitos casos no comércio eletrônico, o mascate - comerciante que visitava as pessoas na zona rural ou nos bairros afastados, levando mercadorias de pequeno porte e imagens ou amostras de outras que entregaria se encomendadas - não tinha estabelecimento próprio e não mantinha estoques significativos, somente adquirindo as mercadorias que entregaria. Era um personagem que se deslocava até o consumidor final, eliminando a necessidade de este ir à procura das mercadorias que desejava adquirir, celebrando contratos, via de regra, orais. É certo, no entanto, que o comércio eletrônico acaba por dar as transações comerciais novas formas e possibilidades, indo além daquilo que Luiz Olavo Baptista considerou quando afirmou que “a informática simplesmente permite fazer mais depressa e eficientemente aquilo que antes se alcançava por outras maneiras”.⁷²

5.2.1.1 O comércio eletrônico alterando as premissas da doutrina

Em obra publicada em 1966, Fernando Sainz de Bujanda, que à época era catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Madri, verificava a existência de apenas duas situações que interessavam ao direito tributário internacional: a situação fiscal das empresas que operam diretamente, isto é, sem entidades interpostas, em diversos territórios nacionais, e a situação fiscal das empresas que operam em diversos Estados criando e financiando em cada um deles sociedades

⁷⁰ Cf. GRECO, *op. cit.* (nota 46), p. 78. Consultar também: PEREIRA, Alexandre Libório Dias. *Comércio Eletrônico na Sociedade da Informação: da Segurança Técnica à Confiança Jurídica*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 14-5.

⁷¹ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 9.

⁷² Cf. BAPTISTA, Luiz Olavo. “Comércio Eletrônico: uma Visão do Direito Brasileiro”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 94, 1999, p. 83-100 (p. 84-5).

dotadas formalmente de autonomia, mas submetidas jurídica e economicamente à empresa matriz.⁷³

Mesmo para essas duas situações, o critério da residência já era objeto de críticas por parte da doutrina, a ponto de Carlos M. Giuliani Fonrouge afirmar, em 1977, que “ainda que quando o critério da ‘sede de negócios’ tenha resultado em progresso sobre os de índole pessoal, deixa subsistentes muitos problemas e não enfoca o assunto em sua integridade, nem se amolda às características da organização econômica moderna”.⁷⁴

Com o surgimento do comércio eletrônico, essa inadequação do critério da “sede dos negócios” torna-se mais evidente, pois uma nova situação passa a afetar a soberania fiscal dos Estados: o caso das empresas que sem operar diretamente, sem constituir formalmente sociedades instaladas no território ou mesmo sem qualquer vínculo territorial com determinado Estado obtêm renda oriunda daquele país. Com isso, altera-se com tal profundidade uma das premissas tomadas pelos doutrinadores que reclama uma nova consideração sobre os critérios usados para a atribuição da soberania fiscal, uma vez que, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “o comércio eletrônico potencializa a questão básica do Direito Tributário Internacional: quem deve tributar”.⁷⁵

Atualmente, cada vez mais doutrinadores compreendem que “o estabelecimento permanente não é um princípio sacrossanto”,⁷⁶ uma vez que a “característica peculiar do comércio eletrônico é aquela de consentir o desenvolvimento de operações comerciais prescindindo daqueles elementos físicos (bem cedido e sede da atividade) que permitem, nas formas do comércio tradicional, relacionar uma transação a um determinado território”.⁷⁷

Também Ramon Valdes Costa já alertava que “nos parecem mais convincentes as objeções dos países em desenvolvimento relativas às perdas de receitas, especialmente derivadas dos grandes progressos das comunicações e dos métodos mercantis que permitem, cada vez com maior facilidade, obter renda de fontes situadas em países em desenvolvimento sem necessidade de ter que ser considerada formalmente como um estabelecimento permanente”.⁷⁸

O foco das preocupações de Ramon Valdes Costa era uma política fiscal de estímulo às transferências de capitais e de tecnologia, imprescindíveis para acelerar o desenvolvimento.⁷⁹ Quando trazemos o caso do comércio eletrônico estamos acrescentando a essas preocupações do autor a preocupação com o alcance do poder tributário em situações que não haverá qualquer inversão de capital ou trans-

⁷³ Cf. BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. v. I, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, p. 476.

⁷⁴ Cf. FONROUGE, *op. cit.* (nota 18), p. 334.

⁷⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tributação e Cooperação Internacional”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 2, n. 7, Belo Horizonte, jan.-fev. 2004, p. 25-54, p. 51.

⁷⁶ Cf. LEE, Chang Hee. *Impact of Electronic Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries*. Organização das Nações Unidas. Secretariat. Ad hoc group of experts on international cooperation in tax matters. ST/SG/AC.8/2003/L.9. 17. jun. 2003, parág. 43.

⁷⁷ Cf. UCKMAR, Victor. “A Relevância Tributária do Comércio Eletrônico”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1.215-1.231 (p. 1.220-1).

⁷⁸ Cf. COSTA, *op. cit.* (nota 65), p. 204.

⁷⁹ Cf. COSTA, *op. cit.* (nota 65), p. 89.

ferência de tecnologia, mas que representará, no futuro, importante fatia do poder de imposição sobre a renda.

O mesmo autor uruguaio fala em “atividades tipicamente internacionais”, nas quais é praticamente impossível determinar a parte da renda que corresponde a cada país, citando como exemplo típico o caso das companhias de navegação e das companhias aéreas, demonstrando que a solução prática para o caso é a renda ser atribuída ao país da bandeira do navio ou aeronave, com a ressalva que os países em desenvolvimento não poderiam aceitar tal solução, uma vez que as companhias obtêm seus ganhos com as exportações dos produtos desses países.⁸⁰ Parece-nos, no tocante à caracterização como atividade tipicamente internacional, uma situação análoga à das empresas que promovem o comércio eletrônico internacional, concordando com Victor Uckmar quando este destacou que “a internacionalidade intrínseca das operações realizadas através dos canais telemáticos tem, na realidade, a capacidade de tornar evanescentes os pressupostos de tributação”.⁸¹ Não seria possível, entretanto, adotar a mesma solução “prática”, pois permaneceria o problema de saber qual a “bandeira” da empresa envolvida na operação.

Conforme atentamente observado por Victor Uckmar, antes do surgimento do comércio eletrônico, onde não existisse um estabelecimento permanente, o Estado destinatário da exportação de bens ou serviços presumivelmente obteria um ingresso pela tributação da renda derivada da atividade, por exemplo, da intermediação desenvolvida por empresas locais. Ocorre que o comércio eletrônico, destaca o autor, elimina os intermediários, colocando produtores e consumidores em contato direto, esfumando a mencionada renda e a respectiva tributação.⁸²

A inadequação do critério do estabelecimento permanente especialmente para o caso do comércio eletrônico, com a adoção do critério da fonte do pagamento é o que destacamos do trecho a seguir de Luís Eduardo Schoueri:

“Nota-se que o estudo das transações de 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 da 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 da 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* aquele 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.”⁸³

Nesse diapasão, entre as sugestões apresentadas por Reuven Avi-Yonah para mudanças suscitadas pelo comércio eletrônico está a possibilidade de ser admiti-

⁸⁰ Cf. COSTA, *op. cit.* (nota 65), p. 42.

⁸¹ Cf. UCKMAR, *op. cit.* (nota 77), p. 1221.

⁸² Cf. UCKMAR, Victor. “Tributação do Comércio Eletrônico, Atualidades e Perspectivas”. In: GRECO, Marco Aurélio e MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Direito e Internet*. São Paulo: RT, 2001, p. 249-257 (p. 251).

⁸³ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 47), p. 159-60.

da a tributação quando houver um mínimo de renda auferida em determinada jurisdição.⁸⁴

Um outro argumento contrário à tributação baseada no estabelecimento permanente é suscitado por Luís Eduardo Schoueri: a fuga para paraísos fiscais. Segundo o professor titular da Universidade de São Paulo, o aperfeiçoamento de rotas internacionais de planejamento tributário seria fortalecido com a aplicação da noção de estabelecimento permanente para a tributação da renda do comércio eletrônico, pois em “uma transação instantânea, que se aperfeiçoa por meios eletrônicos, muito maior dificuldade se terá para se constatar qualquer simulação, ou para concretizar uma análise funcional no âmbito dos preços de transferência, sem que o contribuinte tenha argumentos para sustentar que o rendimento pertence ao estabelecimento situado no paraíso fiscal”.⁸⁵ Afinal, empresas ligadas ao comércio eletrônico não “vivem” em determinado lugar, e, se vivem, não vivem em “lugar” conforme entendido normalmente.⁸⁶ Seria, conforme entendeu Víctor Uckmar, possível imaginar que “seja possível colocar uma sociedade desenvolvendo uma atividade de comércio eletrônico em um paraíso fiscal, fazendo-a operativa sem necessidade de transferir *in loco* o pessoal correspondente, e efetuando um controle a distância”.⁸⁷ É o que Marco Aurélio Greco chamou de “mobilidade dos agentes econômicos” que juntamente com a “mobilidade do consumo” seriam as novidades introduzidas pelo comércio eletrônico, agregando-se à conhecida mobilidade da renda no contexto internacional.⁸⁸

Também Víctor Uckmar preocupou-se com tal inadequação quando afirmou: “Se a aplicação dos princípios tradicionais, ancorados ao lugar da residência do sujeito passivo ou àquele da fonte do rendimento, mostra-se relativamente simples quando os rendimentos são produzidos mediante modalidades materialmente prevalentes, numerosos problemas surgem quando as atividades produtivas se desenvolvem na Internet, uma vez que qualquer usuário dotado de um computador pode trocar informações e dados, efetuar transações, fornecer e receber prestações de serviços, sem deixar, na maior parte dos casos, qualquer pista de si mesmo.”⁸⁹

Nesse sentido, Roberto França Vasconcelos registra que “a grande questão suscitada pelo advento do comércio eletrônico é se as atuais regras de tributação internacional são consistentes o suficiente para serem aplicadas a esta nova atividade mercantil e, ainda, como preservar o já questionável equilíbrio da distribuição da competência tributária entre os países”.⁹⁰ Em outro trecho, o mesmo autor observa que “o grande desafio, em última instância, é estabelecer uma repartição justa da competência tributária entre o país da fonte e o país da residência envol-

⁸⁴ Cf. AVI-YONAH, Reuven. *International Taxation of Electronic Commerce*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh meeting. United Nations. ST/SG/AC.8/2003/CRP.9. 15-19 nov. 2003, p. 3.

⁸⁵ Cf. SCHOUERI, op. cit. (nota 47), p. 154-5.

⁸⁶ Cf. LEE, op. cit. (nota 76), parág. 44.

⁸⁷ Cf. UCKMAR, op. cit. (nota 77), p. 1.221.

⁸⁸ Cf. GRECO, op. cit. (nota 46), p. 48-51. Ver SCHOUERI, op. cit. (nota 75), p. 51-2, com interessante exemplo fornecido por Reuven Avi-Yonah que ilustra a multiplicidade de jurisdições que podem estar envolvidas no comércio eletrônico.

⁸⁹ Cf. UCKMAR, op. cit. (nota 77), p. 1.221.

⁹⁰ Cf. VASCONCELOS, op. cit. (nota 41), p. 18.

vidos no comércio eletrônico”, considerando que “na transação digital, embora quase todo o processo produtivo ocorra no país da residência, como a produção da mercadoria e a programação da *web page* que irá facilitar o *marketing*, as vendas e as funções de pagamento, o país da fonte contribui para a operação através do seu mercado consumidor”.⁹¹

Conforme já apontou Ramon Valdes Costa, os países desenvolvidos que seguem o Modelo OCDE sustentam um critério bastante estreito de estabelecimento permanente, e como consequência, muitas atividades das empresas estrangeiras exercidas em países em desenvolvimento ficam livres de imposto, pois não se encaixam nas condições para que se considere que existe um estabelecimento estável,⁹² o que seria bastante agravado com o comércio eletrônico.

Ao tratar do modelo OCDE, Luís Eduardo Schoueri já nos apontou que “na redação atual do artigo 5º do modelo [da OCDE], dificilmente se poderá constatar a existência de um estabelecimento permanente no país de onde provém os rendimentos. As discussões giram em torno da questão se a existência de uma máquina, no local, seria suficiente para configurar um estabelecimento permanente. Deixa-se de lado, assim, a constatação de que fortunas circulam sem a existência de qualquer máquina, cuja localização física é irrelevante para a concretização da operação comercial. O resultado, como seria de se esperar, é pela negação, em regra geral, da existência de um estabelecimento permanente, reservando-se toda a tributação para o Estado onde reside o contribuinte.”⁹³ Victor Uckmar expressa compreensão similar quando diz entender “ser difícil considerar o comércio eletrônico de per si abrangido pelas previsões do art. 5º do Modelo OCDE”.⁹⁴

Essa preocupação tem levado a tentativas de adaptar o instituto do estabelecimento permanente à realidade do comércio eletrônico. Tais iniciativas foram tomadas por Roberto França Vasconcelos como parte do “receio em se alterar regras de tributação internacional concebidas há cerca de oitenta anos, em torno das quais atingiu-se um improvável, embora não ileso às críticas, consenso internacional de repartição de competência tributária entre os países, regras que contam com a vantagem da familiaridade”.⁹⁵

Essas razões de “familiaridade” com as regras atuais são criticadas por Klaus Vogel quando diz que

“o fato de que estejamos acostumados com uma tributação da renda mundial pelo Estado de residência, e não a conheçamos no caso do Estado da fonte, faz com que sintamos que ‘de algum modo’ a tributação com que estamos acostumados nos pareça mais legitimada que a outra, com a qual estamos desacostumados. Se, entretanto, livrarmos nosso pensamento de tais costumes, não encontraremos qualquer fundamento racional para darmos maior valor à conexão com a residência que à conexão baseada na atividade empresarial.”⁹⁶

Não deve passar sem registro o comentário de Roberto França Vasconcelos alertando que “até o momento, todavia, não há sinais de qualquer articulação dos países em desenvolvimento no sentido de buscar um sistema que lhes garanta o

⁹¹ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 123-4.

⁹² Cf. COSTA, *op. cit.* (nota 65), p. 34.

⁹³ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 47), p. 154.

⁹⁴ Cf. UCKMAR, *op. cit.* (nota 85), p. 253.

⁹⁵ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 19.

⁹⁶ Cf. VOGEL, *op. cit.* (nota 50), p. 140.

direito de tributar a renda proveniente das operações internacionais de comércio eletrônico. Em contraposição à passividade desses países, têm os especialistas norte-americanos pleiteado abertamente a tributação exclusiva na residência.⁹⁷

Concordando com tal afirmação, notamos apenas que já foi recomendado pela Aladi que “deveriam ser pesquisados novos critérios que permitam atingir o equilíbrio necessário entre as exigências de salvaguarda das instituições de caráter econômico-jurídico e a ampla gama de oportunidades tecnológicas às quais podem recorrer aqueles que atuam no ciberespaço”.⁹⁸

Importante destacar que mesmo a OCDE já tem reconhecido que as regras atuais sobre a divisão interestatal do poder de tributar a renda possuem deficiências,⁹⁹ o que reforça nossa convicção sobre a necessidade das atuais regras de tributação de rendimentos transnacionais sofrerem adaptações para que possam ser aplicadas ao comércio eletrônico, principalmente - acrescentamos - para evitar erosões na arrecadação tributária que contribuirão para dificultar os esforços dos países em desenvolvimento para promover o desenvolvimento como um processo de ampliação das liberdades, civis, sociais e econômicas.

Os argumentos jurídicos que apresentaremos permitir-nos-ão discordar da afirmação de Roberto França Vasconcelos quando este diz que “embora histórica e economicamente a autoridade tributária sobre a renda deva recair ao país da residência, por motivos políticos e financeiros, os Estados que se situam na condição de países da fonte pagadora nas relações do comércio eletrônico certamente se insurgirão contra tal situação temendo pela perda da capacidade de tributar esta renda”.¹⁰⁰ Ainda que com sérias dúvidas sobre a premissa adotada pelo autor sobre se “histórica e economicamente a autoridade tributária sobre a renda deva recair ao país da residência”, nossa discordância mais relevante no momento concentra-se na justificação apenas política e financeira para a tributação no país da fonte pagadora. Toda nossa argumentação procurará demonstrar que são justamente os argumentos jurídicos voltados ao direito ao desenvolvimento que mais são relevantes na discussão da divisão interestatal do poder de tributar a renda. Seriam esses, em nossa visão, alguns dos “sólidos fundamentos a justificar a tributação pelo país da fonte nas operações envolvendo o comércio eletrônico”.¹⁰¹

6. O Fundamento na Justiça Interestatal para a Utilização da Fonte do Pagamento como Critério Prioritário de Aplicação do Princípio da Soberania Fiscal

A consideração da justiça interestatal quando se discutem os critérios atributivos da soberania fiscal, territorialidade e residência, foi defendida por Fernando Sainz de Bujanda que assinalou que “a missão do direito tributário internacional deve consistir em harmonizar ambos os princípios, inspirando-se em critérios

⁹⁷ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 17-8.

⁹⁸ Cf. Associação Latino-americana de Integração, *op. cit.* (nota 2), p. 68.

⁹⁹ Cf. Organização para o Desenvolvimento e a Cooperação Econômica. Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*. 26 nov. 2003. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/2/38/20655083.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2005, parágr. 349.

¹⁰⁰ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 141-2.

¹⁰¹ Cf. VASCONCELOS, *op. cit.* (nota 41), p. 144.

de justiça internacional”. Esse posicionamento do autor espanhol é precedido de uma constatação de que “os problemas modernos de tributação internacional não têm uma simples dimensão técnica ou jurídica (...) senão são essencialmente políticos”, e de que, conseqüentemente, a batalha entre territorialidade e residência não é “uma batalha puramente teórica, senão a expressão de uma dramática luta entre o capitalismo internacional, que busca expansão e domínio, e a soberania dos chamados Estados fracos ou atrasados”.¹⁰²

Ramon Valdes Costa já alertava que seria indispensável abandonar a neutralidade, reconhecendo a desigualdade econômica entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, assumindo decididamente a solidariedade e a integração internacionais.¹⁰³

O que ousaremos concluir é que atualmente podemos discordar de Ramon Valdes Costa quanto à sua afirmação de que no Modelo OCDE há fundamento de justiça ou equidade fiscal, enquanto considerações quanto ao desenvolvimento teriam um fundamento político, inspirado na imperiosa necessidade da sociedade ocidental contemporânea de encontrar soluções urgentes para o atraso econômico e social dos países em desenvolvimento.¹⁰⁴

Assumiremos, ao final, que considerações jurídicas a partir do direito ao desenvolvimento, cuja natureza jurídica está fundada na justiça interestatal e na equidade, justificam a adoção de uma distribuição do poder de tributar a renda que favoreça o desenvolvimento.

Dessa forma, parece-nos que estamos próximos da posição de Carlos Palao Taboada que, tratando dos objetivos dos convênios celebrados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, afirmou que “o problema principal não consiste aqui simplesmente na eliminação da bitributação internacional, senão, em primeiro lugar, na eleição de critérios de sujeição ao poder tributário, por meio dos quais seja adequadamente levado em conta o desenvolvimento dos países menos avançados, logrando-se assim uma maior justiça na distribuição internacional da riqueza”. O mesmo autor espanhol entende que na atividade internacional de celebração de convênios, estes devem ser considerados como peças de um sistema em escala internacional, no qual a justiça tributária é ampliada e a solidariedade internacional em matéria fiscal é intensificada.¹⁰⁵

6.1 *Direito ao desenvolvimento*

Cláudia Perrone-Moisés observou que “o esforço dos países em desenvolvimento para criar uma ordem econômica mais justa levou à elaboração de alguns conceitos e princípios novos, notadamente o princípio da soberania permanente sobre os recursos naturais e a noção de desenvolvimento como expectativa legítima de nações e povos (...)”.¹⁰⁶ No bojo desse esforço está a constatação de que “a

¹⁰² Cf. BUJANDA, *op. cit.* (nota 73), p. 472. Como já visto, não entendemos territorialidade e residência como princípios. Ademais, não adotamos a expressão “país em desenvolvimento” como sinônimo de “país fraco” ou de “país atrasado”.

¹⁰³ Cf. COSTA, *op. cit.* (nota 65), p. 54.

¹⁰⁴ Cf. COSTA, *op. cit.* (nota 65), p. 54.

¹⁰⁵ Cf. TABOADA, Carlos Palao. “Notas”. In: Ministerio da Hacienda. *Doble Imposición Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 625-633 (p. 627-8).

¹⁰⁶ Cf. PERRONE-MOISÉS, Cláudia. *Direito ao Desenvolvimento e Investimentos Estrangeiros*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p. 66.

desigualdade econômica, que caracteriza as relações internacionais, não pode ser tratada isoladamente no âmbito das relações internacionais globais”, pois “a independência política constitui uma preliminar à independência econômica e, portanto, a soberania será imperfeita se permanecer apenas no âmbito político”.¹⁰⁷ Posição idêntica a de Mohammed Bedjaoui à medida que este afirma que “quando as bases elementares da independência nacional sobre o ponto de vista econômico são inexistentes, pois foram tomadas pelos poderes estrangeiros mais ou menos ocultos, é impossível falar-se em igualdade soberana do Estados, sem cair em uma ficção”.¹⁰⁸ O autor acrescenta, então, que “juridicamente falando, o problema do desenvolvimento constitui um desafio à comunidade internacional, pois a Carta das Nações Unidas trata o desenvolvimento como um fenômeno internacional por excelência”.¹⁰⁹ Ademais, o termo “desenvolvimento”, que até os anos 60 era considerado sinônimo de “crescimento econômico”, ganha uma conotação que pressupõe uma aproximação integrada - econômica e social - e uma ação global,¹¹⁰ exigindo do cenário internacional uma preparação para enxergar as relações internacionais - políticas, econômicas e jurídicas - sob a perspectiva de realização do direito ao desenvolvimento, conforme veremos a seguir.

6.1.1 Do surgimento da idéia ao conceito

O surgimento da expressão direito ao desenvolvimento é assinalado por Cláudia Perrone-Moisés como tendo ocorrido pela primeira vez por ocasião da conferência do Instituto de Direitos Humanos de Estrasburgo, em 1971, por meio da manifestação de Keba M'Baye.¹¹¹

Arjun Sengupta,¹¹² perito internacional sobre direito ao desenvolvimento da Comissão de Direitos Humanos das Nações Unidas, com mandato desde 1998, e professor da School of International Studies, do Jawaharlal Nehru University em Nova Delhi, afirma que foi Eleanor Roosevelt, líder da delegação americana durante os trabalhos da declaração universal, que primeiro identificou e lutou por aquilo que hoje é reconhecido como direito ao desenvolvimento. O mesmo *expert* entende que mesmo na Declaração Universal dos Direitos Humanos¹¹³ é possível encontrar a preocupação internacional em direção ao direito ao desenvolvimento, à medida que os direitos políticos e econômicos estavam inter-relacionados com os direitos humanos e havia a compreensão de que a verdadeira liberdade individual não podia existir sem segurança econômica e independência.

¹⁰⁷ Cf. PEREIRA, Antonio Celso Alves. “O Direito ao Desenvolvimento no Contexto dos Direitos Humanos”. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, n. 77-8, p. 27-41, jan.-mar. 1992, p. 38.

¹⁰⁸ Cf. BEDJAUI, Mohammed. “Le Droit au Développement”. In: BEDJAUI, Mohammed (Org.). *Droit International: Bilan et Perspectives*. Paris: Éditions A. Pedone [1991?], p. 1.247-73 (p. 1.251).

¹⁰⁹ Cf. BEDJAUI, *op. cit.* (nota 108), p. 1.251.

¹¹⁰ Cf. PERRONE-MOISÉS, Cláudia. “Direitos Humanos e Desenvolvimento: a Contribuição das Nações Unidas”. In: AMARAL JÚNIOR, Alberto; PERRONE-MOISÉS, Cláudia (Orgs.). *O Cinquênário da Declaração Universal dos Direitos do Homem*. São Paulo: Edusp, 1999, p. 180-1.

¹¹¹ Cf. PERRONE-MOISÉS, *op. cit.* (nota 106), p. 50.

¹¹² Cf. SENGUPTA, Arjun. “O Direito ao Desenvolvimento como um Direito Humano”. *Revista da Social Democracia Brasileira*, mar. 2002, p. 64-84 (p. 64-5).

¹¹³ Para acesso ao texto desse documento consultar: Organização das Nações Unidas. Assembléia Geral. Declaração Universal dos Direitos Humanos. 10 dez. 1948. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/counter/declaracao/declaracao_univ.html>. Acesso em: 14 set. 2005. Ver também RANGEL, *op. cit.* (nota 9), p. 321-45.

O consenso em torno do direito ao desenvolvimento ganhou reforço com as idéias de Amartya Sen¹¹⁴ que, entendendo que a liberdade envolve tanto processos que permitem a liberdade de ações e decisões como as oportunidades reais que as pessoas têm, dadas as suas circunstâncias pessoais e sociais,¹¹⁵ relaciona o desenvolvimento com a liberdade no trecho que destacamos:

“O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva dos Estados repressivos. A despeito de aumentos sem precedentes na opulência global, o mundo atual nega liberdades elementares a um grande número de pessoas - talvez até mesmo à maioria. Às vezes a ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de obter uma nutrição satisfatória ou remédios para doenças tratáveis, a oportunidade de vestir-se ou morar de modo apropriado, de ter acesso a água tratada ou saneamento básico. Em outros casos, a privação de liberdade vincula-se estreitamente à carência de serviços públicos e assistência social, como, por exemplo a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência médica e educação ou de instituições eficazes para a manutenção da paz e da ordem locais. Em outros casos, a violação da liberdade resulta diretamente de uma negação de liberdades políticas e civis por regimes autoritários e de restrições impostas à liberdade de participar da vida social, política e econômica da comunidade”.¹¹⁶

O premiado autor defende que o desenvolvimento é um processo de expansão das liberdades substantivas das pessoas que deve ser marcado por ser “um compromisso muito sério com as possibilidades de liberdade”.¹¹⁷

A definição de direito ao desenvolvimento que adotamos é a dada pelo *expert* internacional da Organização das Nações Unidas, Arjun Sengupta, como “um processo particular de desenvolvimento em que podem realizar-se todos os direitos humanos e as liberdades fundamentais”.¹¹⁸

6.1.2 Direito ao desenvolvimento como direito humano de terceira dimensão

Cláudia Perrone-Moisés assinala, concordando com Celso Lafer, que o direito ao desenvolvimento é um dos direitos humanos de terceira “geração”,¹¹⁹ junta-

¹¹⁴ Amartya Sen é cidadão indiano, concluiu o doutorado em Cambridge em 1959, foi professor de filosofia e economia em Harvard até 1998, desde então é mestre em Cambridge. Foi ganhador do Prêmio Nobel de Economia em 1998 por seus estudos sobre a pobreza, a fome e sobre desenvolvimento econômico dos países em desenvolvimento.

¹¹⁵ Cf. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 31.

¹¹⁶ Cf. SEN, *op. cit.* (nota 115), p. 18.

¹¹⁷ Cf. SEN, *op. cit.* (nota 115), p. 336-7.

¹¹⁸ Cf. Organização das Nações Unidas. Conselho Econômico e Social. Comissão de Direitos Humanos. *Estudio Preliminar del Experto Independiente en el Derecho al Desarrollo. Sr. Arjun Sengupta, sobre la incidencia de las cuestiones económicas y financieras internacionales en el ejercicio de los derechos humanos, presentado de conformidad con las resoluciones 2001/9 y 2002/69 de la Comisión*. E/CN.4/2003/WG.18/2. 9 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.unhcr.ch/huridocda/huridoca.nsf/\(Symbol\)/E.CN.4.2003.wg.18.2.Sp?Opendocument](http://www.unhcr.ch/huridocda/huridoca.nsf/(Symbol)/E.CN.4.2003.wg.18.2.Sp?Opendocument)>. Acesso em: 21 set. 2005, parág. 3.

¹¹⁹ As aspas referem-se ao uso da palavra geração pela autora. Conforme nosso entendimento, seria mais adequado falarmos em dimensão de direitos.

mente com o direito à autodeterminação dos povos, o direito ao meio ambiente e o direito à paz.¹²⁰

Conforme ressaltou Arjun Sengupta em seu segundo informe sobre direito ao desenvolvimento, o reconhecimento de um direito como direito humano eleva a condição desse direito à de aplicabilidade universal e estabelece uma norma de atuação para a pessoa, o Estado e a comunidade internacional. O reconhecimento confere um caráter prioritário à realização desse direito com relação aos recursos e capacidade nacionais e internacionais, criando obrigações para os Estados e a comunidade internacional, assim como para os agentes da sociedade, incluindo também os particulares.¹²¹

6.1.3 A obrigação de cooperação internacional

Arjun Sengupta sustenta que uma análise da Declaração do Direito ao Desenvolvimento, suplementada pelas discussões realizadas em diferentes fóruns naquela época, claramente sugerem que entre as quatro propostas principais da declaração está a que conclui que o direito ao desenvolvimento confere inequívoca obrigação a indivíduos na comunidade, Estados no contexto nacional e Estados no contexto internacional. Estados nacionais têm a responsabilidade de ajudar a realização do processo de desenvolvimento mediante políticas de desenvolvimento apropriadas. Outros Estados e agências internacionais têm a obrigação de cooperar com os estados nacionais para facilitar a realização do processo de desenvolvimento.¹²²

A cooperação internacional, questão de importância fulcral para nossas conclusões, é bastante realçada na Declaração de 1986, colocando para a comunidade internacional uma obrigação de trabalhar nessa direção.¹²³ A cooperação internacional, conforme expressou Arjun Sengupta em seu quinto informe, converteu-se em “algo mais que mera obrigação moral”,¹²⁴ devendo estar “fundada no conceito de solidariedade e justiça econômica distributiva”.¹²⁵ Segundo o parágrafo terceiro do art. 3º, “os Estados têm o dever de cooperar mutuamente para alcançar o desenvolvimento e eliminar obstáculos ao desenvolvimento”, devendo cumprir seus deveres de modo a promover uma nova ordem econômica internacional baseada na igualdade soberana, na interdependência e no interesse comum. Destaca-se a determinação do art. 4º que enfatiza que os Estados têm o dever de ado-

¹²⁰ Cf. PERRONE-MOISÉS, *op. cit.* (nota 106), p. 52.

¹²¹ Cf. Organização das Nações Unidas. Assembléia Geral. Quinquagésimo quinto período de sessões. *Derecho al Desarrollo: Nota del Secretario General*. A/55/306. 17 ago. 2000. Disponível em: <[http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/\(Symbol\)/A.55.306.Sp?Opendocument](http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/(Symbol)/A.55.306.Sp?Opendocument)>. Acesso em: 21 set. 2005, parág. 10.

¹²² Cf. SENGUPTA, *op. cit.* (nota 112), p. 69.

¹²³ Cf. Organização das Nações Unidas. Conselho Econômico e Social. Comissão de Direitos Humanos. *Tercer Informe del Experto Independiente sobre el Derecho al Desarrollo*, Sr. Arjun Sengupta, *presentado de conformidad con la resolución 2001/5 de la Comisión*. E/CN.4/2001/WG.18/2. 2 jan. 2001. Disponível em: [http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/\(Symbol\)/E.CN.4.2001.wg.18.2.Sp?Opendocument](http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/(Symbol)/E.CN.4.2001.wg.18.2.Sp?Opendocument)>. Acesso em: 21 set. 2005, parág. 33.

¹²⁴ Cf. Organização das Nações Unidas. Conselho Econômico e Social. Comissão de Direitos Humanos. *Quinto informe del experto independiente en el derecho al desarrollo*, Sr. Arjun Sengupta, *presentado de conformidad con la resolución 2002/69 de la Comisión*. E/CN.4/2002/WG.18/6/Add.1. 31 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/\(Symbol\)/E.CN.4.2002.wg.18.6.Add.1.Sp?Opendocument](http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/(Symbol)/E.CN.4.2002.wg.18.6.Add.1.Sp?Opendocument)>. Acesso em: 21 set. 2005, parág. 14.

¹²⁵ Cf. PERRONE-MOISÉS, *op. cit.* (nota 110), p.182.

tar, individual e coletivamente, medidas para formular políticas adequadas de desenvolvimento internacional a fim de facilitar a plena realização do direito ao desenvolvimento.

Arjun Sengupta aponta em seu terceiro informe que, no contexto da realização do direito ao desenvolvimento, os fatores que formariam as obrigações da comunidade internacional são os seguintes: cooperação internacional quanto à tecnologia, a abertura dos mercados, a adaptação das regras que regem o funcionamento das instituições comerciais e financeiras já existentes, a proteção da propriedade intelectual e a criação de novos mecanismos internacionais que satisfaçam as necessidades específicas dos países em desenvolvimento.¹²⁶ A adoção do critério da fonte de pagamento pode, sem dúvida, ser justificada dentro desse último aspecto da obrigação da comunidade internacional.

No mesmo trabalho, a importância da cooperação internacional é vista sob o aspecto multilateral e sob o aspecto bilateral. De maneira multilateral, os países desenvolvidos, os organismos multilaterais e os organismos internacionais poderiam fazer concessões que seriam oferecidas a países em desenvolvimento que atingissem certas condições. No aspecto bilateral, a cooperação internacional dar-se-ia com as concessões e com os acordos bilaterais com determinado país em particular.¹²⁷ Em ambos os aspectos da cooperação internacional caberia a consideração da fonte de pagamento como critério na divisão do poder de tributar a renda.

6.1.4 O conteúdo jurídico do direito ao desenvolvimento: equidade e justiça

Como não ignoramos a importância das discussões internacionais na conformação das fontes do direito tributário internacional, temos de destacar que a afirmação do direito ao desenvolvimento como direito humano universal e inalienável vem exigindo que o direito tributário internacional esteja fundado em valores que vão além da perspectiva econômica adotada por alguns organismos internacionais que se ocupam de temas que envolvem a tributação internacional - OCDE e OMC, por exemplo -, e requerendo uma visão humanista e solidária do desenvolvimento global que nos conduza para uma melhor distribuição internacional da renda. A adoção de uma tal visão passa pela consideração do conteúdo jurídico do direito ao desenvolvimento.

Quando falamos no conteúdo jurídico de um direito, temos de pensar na existência de um ou alguns obrigados a alguma prestação ou a alguma conduta que vise a outorgar ou facilitar esse direito. Nesse aspecto os estudos do *expert* da ONU apontam que seriam muitos os obrigados. O obrigado principal pelo direito ao desenvolvimento seria o Estado-nação, que também deve zelar para que os demais obrigados cumpram seus deveres. Entre os demais obrigados estão as empresas multinacionais, os organismos multilaterais e a comunidade internacional. Tratando especificamente da comunidade internacional, o mesmo texto revela que cabe à comunidade internacional cooperar em todas as formas de intercâmbio internacional e não somente com ajuda financeira,¹²⁸ o que, certamente, inclui as discussões sobre a consideração da fonte de pagamento como critério prioritário na divisão interestatal do poder de tributar a renda.

¹²⁶ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 123), parág. 34.

¹²⁷ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 123), parág. 35.

¹²⁸ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 124), parág. 17.

O conteúdo jurídico do direito ao desenvolvimento fica em destaque na afirmação de Arjun Sengupta: “O direito ao desenvolvimento está propondo uma abordagem qualitativa diferenciada, na qual considerações de igualdade e justiça são as primeiras determinantes do desenvolvimento”.¹²⁹ Essa afirmação decorre da consideração do direito ao desenvolvimento como direito humano, pois a aspiração de equidade e justiça social sempre foi a “motivação fundamental de todas as reivindicações de direitos humanos”.¹³⁰

Claramente, o direito ao desenvolvimento foi elaborado a partir de um conceito que não negava a importância do crescimento da renda e da produção, que propiciava a expansão dos recursos básicos e das oportunidades para o desenvolvimento. Mas deveria ser realizado de forma a assegurar uma justa distribuição e igualdade de acesso aos recursos e expandir as liberdades fundamentais dos indivíduos.¹³¹

Uma vantagem disso seria situar esses direitos humanos firmemente em uma teoria de justiça que demonstraria as implicações lógicas do conceito de igualdade. Isso possivelmente melhoraria nossa habilidade de operacionalizar a noção de igualdade e justiça embutida no direito ao desenvolvimento.¹³²

Em seu segundo informe, o *expert* da ONU propôs um programa para realização do direito ao desenvolvimento que sugeria, entre outros pontos, a definição de políticas que os Estados-partes, a comunidade internacional, incluindo os organismos internacionais, e as empresas multinacionais devem aplicar para propiciar o exercício do direito ao desenvolvimento.¹³³ A ampliação da discussão sobre o poder de tributar a renda em contato com mais de uma jurisdição estatal deve fazer parte dessas políticas, ajudando a configurar o desejado novo “marco para a cooperação internacional que permita aos Estados, com ajuda da sociedade civil, realizar o direito ao desenvolvimento de toda a população dos países em desenvolvimento”.¹³⁴

Entendemos que a adoção da noção de estabelecimento permanente no contexto de um mundo globalizado é um daqueles acontecimentos que, conforme apontado pelo *expert* da Organização das Nações Unidas, “afetam a capacidade dos países em desenvolvimento para formular e aplicar políticas direcionadas a realizar o direito ao desenvolvimento”.¹³⁵

Ademais, como “todo o movimento de defesa dos direitos humanos está baseado na igualdade de tratamento de todo ser humano, e na igualdade de oportunidades, bem como na exigência de justiça”,¹³⁶ e nossa metodologia para estudo do fenômeno jurídico está voltada para os valores que o Direito deve preservar - liberdade, democracia, solidariedade, justiça como igualdade -, a caracterização

¹²⁹ Cf. SENGUPTA, *op. cit.* (nota 112), p. 83.

¹³⁰ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 121), parág. 35.

¹³¹ Cf. SENGUPTA, *op. cit.* (nota 112), p. 82.

¹³² Cf. SENGUPTA, *op. cit.* (nota 112), p. 82.

¹³³ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 121), parág. 26.

¹³⁴ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 121), parág. 34.

¹³⁵ Cf. Organização das Nações Unidas. Conselho Econômico e Social. Comissão de Direitos Humanos. *Estudio Preliminar del Experto Independiente en el Derecho al Desarrollo. Sr. Arjun Sengupta, sobre la incidencia de las cuestiones económicas y financieras internacionales en el ejercicio de los derechos humanos, presentado de conformidad con las resoluciones 2001/9 y 2002/69 de la Comisión. E/CN.4/2003/WG.18/2. 9 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/\(Symbol\)/E.CN.4.2003.wg.18.2.Sp?OpenDocument](http://www.unhchr.ch/huridocda/huridoca.nsf/(Symbol)/E.CN.4.2003.wg.18.2.Sp?OpenDocument)>. Acesso em: 21 set. 2005, parág. 5.*

¹³⁶ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 121), parág. 17.

do direito ao desenvolvimento como direito humano de terceira dimensão habilita tal conceito a ser usado como fundamento jurídico na definição do critério a ser utilizado para definir o alcance do poder estatal de tributar a renda.

A equidade, essencial em toda noção de direitos que se fundem no princípio da igualdade de todos os seres humanos, está evidentemente vinculada com a imparcialidade ou com os princípios de uma sociedade justa. Em outras palavras, a realização do direito humano ao desenvolvimento deve favorecer o desenvolvimento humano mediante um enfoque baseado nos direitos e dessa forma melhorar a equidade e a justiça.¹³⁷

O que podemos concluir é que, seguindo as lições de Chaïm Perelman sobre justiça,¹³⁸ o direito ao desenvolvimento é a categoria essencial que nos leva da justiça interestatal formal para a justiça interestatal concreta. Estaríamos aplicando a justiça concreta interestatal com a fórmula “a cada um segundo suas necessidades”, significando dizer: “Na divisão interestatal do poder de tributar a renda, a cada Estado deve caber parcela do tributo segundo suas necessidades para realizar o direito ao desenvolvimento.”

Conclusão similar parece ter chegado Manuel Pires ao enfrentar o debate sobre a tributação na fonte ou na residência. O doutrinador português afirmou que “no caso de colisão de interesses [país da fonte e país da residência] - nomeadamente quando se pretende determinação o grau de limitação daquele poder [de tributar] -, os Estados exportadores de capitais devem ceder os seus interesses, tendo em atenção as respectivas posições”.¹³⁹

A estreita ligação entre o direito ao desenvolvimento e as noções de equidade e justiça leva-nos ao encontro das considerações de Klaus Vogel sobre a tributação da renda utilizando o princípio da fonte conforme trataremos a seguir.

6.2 A consideração da equidade no debate sobre a distribuição interestatal do poder de tributar a renda

A relação da equidade com as normas jurídicas pode ser observada em vários graus: *infra legem*, *praeter legem* e *contra legem*.

Quando a equidade é considerada na interpretação de uma norma jurídica, permanecendo, no entanto, adstrita ao conteúdo da norma, temos *aequitas infra legem*. Se preenche as lacunas e evita os casos de *non liquet*, temos *aequitas praeter legem*. Finalmente, se a aplicação da equidade resulta em afastamento de uma norma positivada, temos *aequitas contra legem*.

A despeito de não existir nenhuma definição de “equidade” nos instrumentos de direitos humanos aprovados pelas Nações Unidas,¹⁴⁰ a Corte Internacional de Justiça já se manifestou no sentido de entender o sentido jurídico de equidade como uma emanção direta da idéia de justiça. Seria aplicável ao caso concreto para obter um resultado justo e equitativo, mas derivado das normas aplicáveis, numa clara opção pela equidade *infra legem*. O mesmo organismo internacional entende

¹³⁷ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 123), parág. 21.

¹³⁸ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. Trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, passim.

¹³⁹ Cf. PIRES, *op. cit.* (nota 31), p. 290.

¹⁴⁰ Cf. Organização das Nações Unidas. Conselho Econômico e Social. Comissão de Direitos Humanos. *El derecho al desarrollo: la importancia y la aplicación del principio de la equidad, tanto a nivel nacional como internacional*. E/CN.4/2003/25. 30 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.unhcr.ch/huridocda/huridoca.nsf/\(Symbol\)/E.CN.4.2003.25.Sp?Opendocument](http://www.unhcr.ch/huridocda/huridoca.nsf/(Symbol)/E.CN.4.2003.25.Sp?Opendocument)>. Acesso em: 21 set. 2005, parág. 51.

que equidade não deve ser interpretada em abstrato, mas associada à busca por um resultado equitativo.¹⁴¹

Klaus Vogel usa equidade como sinônimo de justiça, assinalando que faz a ponte entre o mundo da moral e o mundo do direito e advertindo que não é possível demonstrar, como se faz com fatos empíricos, que algo é equitativo.¹⁴²

Ainda que não seja encontrada uma definição de equidade adotada pelas Nações Unidas, é possível observarmos em vários instrumentos, observações e recomendações daquele organismo internacional referências à equidade. Também nas decisões dos principais órgãos das Nações Unidas, nos informes dos peritos internacionais designados pela Comissão de Direitos Humanos e na Declaração do Milênio há referências à equidade. Particularmente nessa declaração é reconhecida a responsabilidade coletiva de manter os princípios da dignidade humana, a igualdade e a equidade em escala mundial.¹⁴³

Conforme Klaus Vogel apontou, foi o economista Richard A. Musgrave o primeiro a distinguir os dois principais aspectos da discussão sobre a tributação internacional da renda: a neutralidade e a equidade. Ocorre que neutralidade é mais destacadamente um aspecto econômico, enquanto equidade tem sido estudada há mais de dois séculos por juristas que adquiriram conhecimento de como é estruturada e funciona tal idéia.¹⁴⁴ Ocorre também que, como apontado por John Due, todos os impostos têm alguns efeitos contrários à neutralidade.¹⁴⁵ Ademais, não podemos desconhecer a função retórica e ideológica do termo neutralidade, constituindo-se muitas vezes, conforme aponta o professor da Faculdade de Direito da Universidade Nacional de Seul, Chang Hee Lee, num pacote retórico utilizado pelos países desenvolvidos para justificar a tributação pela residência e aumentar sua parcela na divisão do poder de tributar a renda.¹⁴⁶

6.3 O Consenso de Monterrey

Movidos pelo objetivo de erradicar a pobreza, alcançar um crescimento econômico e promover o desenvolvimento sustentável no tempo, os chefes de Estado e de governo que assinaram o Consenso de Monterrey¹⁴⁷ decidiram avançar para

¹⁴¹ Cf. Corte Internacional de Justiça. *Continental Shelf (Tunisia/Libyan Arab Jamahiriya)*. 24 fev. 1982. Disponível em : <http://www.icj-cij.org/iccjwww/idecisions.htm>, Acesso em 21 set. 2005, par. 70-1.

¹⁴² Cf. VOGEL, *op. cit.* (nota 40), p. 152.

¹⁴³ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 118), parág. 51. O texto da Declaração do Milênio é expresso em afirmar que “[Nós, Chefes de Estado e de Governo] reconhecemos que, além das responsabilidades que temos em relação às nossas sociedades, incumbe-nos a responsabilidade coletiva de respeitar e defender os princípios da dignidade humana, da igualdade e da equidade em plano mundial.” (Cf. Organização das Nações Unidas. *Asamblea General. Declaración del Milenio. A/RES/55/2*. 13 set. 2000. Disponível em: <<http://www.unhchr.ch/development/group-02.html>>. Acesso em: 29 jan. 2004, parág. 2)

¹⁴⁴ Cf. VOGEL, *op. cit.* (nota 40), p. 117-8. Também Dale Pinto, professor australiano, assume tal entendimento em: PINTO, *op. cit.* (nota 41), p. 32.

¹⁴⁵ Cf. DUE, John F. *Análisis Económico de los Impuestos en el Cuadro General de las Finanzas Públicas*. Buenos Aires: El Ateneo, 1968, p. 79. É o mesmo autor que nos fornece uma noção de neutralidade como um dos “princípios essenciais de todo sistema impositivo” que estabelece que a estrutura impositiva deve ser concebida de tal forma que elimine toda a interferência no objetivo de uma ótima distribuição e uso dos recursos e, se possível, contribua para esse objetivo sem alterar a preferência dos indivíduos (p. 77).

¹⁴⁶ Cf. LEE, *op. cit.* (nota 76), parág. 42 e 57.

¹⁴⁷ Consenso de Monterrey é o nome dado ao acordo da Conferência Internacional sobre o Financiamento do Desenvolvimento (CIFD), realizada na cidade mexicana de Monterrey de 18 a 22 de março de 2002.

um sistema econômico mundial baseado na equidade e que inclua o conjunto da humanidade. Na mesma oportunidade, demonstraram preocupação com a diminuição do volume de recursos disponíveis para alcançar as metas de desenvolvimento estabelecidas por consenso internacional, inclusive aquelas da Declaração do Milênio. Diante disso, entenderam que uma nova aliança entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento é requerida para que sejam formuladas e aplicadas novas políticas e medidas nos planos nacional e internacional para contribuir na superação dos problemas surgidos com a globalização, problemas estes mais sensíveis nas economias em transição.¹⁴⁸

Entre os principais compromissos assumidos pelo Consenso de Monterrey estão a mobilização de recursos financeiros nacionais, a mobilização de recursos internacionais por meio de investimentos externos, o estímulo ao comércio internacional, o aumento da cooperação financeira - a chamada Ajuda Oficial ao Desenvolvimento (AOD) e técnica internacional, a adoção de medidas para alívio da dívida externa e o aumento da coerência e coesão dos sistemas monetários, financeiros e comerciais internacionais.¹⁴⁹

Interessa-nos, especialmente, a mobilização de recursos nacionais, pois, conforme reconhecido em documento da ONU, países em desenvolvimento ou em transição não conseguirão erradicar a pobreza e adquirir crescimento sustentável se não tiverem sucesso na mobilização de recursos domésticos para o desenvolvimento:¹⁵⁰

“Em nossa busca comum pelo crescimento, pela erradicação da pobreza e pelo desenvolvimento sustentável, deparamo-nos com a imperiosa necessidade de criar as condições internas necessárias para mobilizar a poupança interna, pública ou privada, manter um nível adequado de investimentos produtivos e melhorar o capital humano (...) Um ambiente nacional propício é fundamental para mobilizar os recursos internos, aumentar a produtividade, reduzir a fuga de capitais, estimular o setor privado e atrair e utilizar produtivamente os investimentos e a assistência internacionais. A comunidade internacional deve apoiar os esforços para criar esse ambiente”.¹⁵¹

Esses recursos domésticos advêm, primordialmente, do exercício da soberania fiscal,¹⁵² sendo que esta é objeto de intensa disputa internacional, a denominada *tax competition*.

Nesse cenário de disputa internacional pelo poder de tributar, a adoção do critério da fonte do pagamento como prioritário na divisão interestatal do poder de tributar a renda, principalmente numa época marcada cada vez mais pela desmaterialização dos fatos geradores, constitui uma concretização dos compromissos estampados na Declaração do Milênio e no Consenso de Monterrey. Tal concretização ocorrerá à medida que, mediante uma postura voltada para uma boa

¹⁴⁸ Cf. Organização das Nações Unidas. *Informe de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo*. Monterrey (México), mar. 2002. A/CONF.198/11. Disponível em: <<http://www.unhcr.ch/development/group-02.html>>. Acesso em: 29 jan. 2004, parág. 01-04.

¹⁴⁹ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 148), parág. 04.

¹⁵⁰ Cf. Organização das Nações Unidas. Secretariat. Ad hoc group of experts on international cooperation in tax matters. Eleventh meeting. *Institutional Framework for International Tax Cooperation*. ST/SG/AC.8/2003/L.6. 19 ago. 2003, parág. 22.

¹⁵¹ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 148), parág. 10.

¹⁵² Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 150), parág. 22.

gestão dos assuntos públicos internacionais e utilizando-se fundamentos jurídicos como justiça e equidade nos debates sobre a distribuição do poder de imposição, possibilite aos países em desenvolvimento maior disponibilidade de recursos a serem alocados em dispêndios voltados para a promoção do desenvolvimento. Como desejável consequência teremos a afirmação da solidariedade como valor essencial nas relações internacionais e no fortalecimento dos esforços de erradicação da pobreza.¹⁵³

As discussões internacionais que se seguem depois do encontro de Monterrey têm sido marcadas pela compreensão de que o progresso duradouro necessário à realização do direito ao desenvolvimento exige políticas eficazes de desenvolvimento em nível nacional, bem como relações econômicas equitativas e um ambiente econômico favorável em nível internacional.

Na décima primeira reunião do grupo *ad hoc* de peritos na cooperação internacional em problemas tributários, o Professor Ghislain T. J. Joseph apresentou suas conclusões sobre a questão do comércio eletrônico e os países em desenvolvimento, concluindo que, baseado no Consenso de Monterrey, a questão da divisão do poder de tributar entre país da residência e país da fonte deve ser dirigida para dar especial atenção às necessidades dos países em desenvolvimento, cogitando, inclusive, permitir a tributação pela fonte do pagamento com relação a algumas formas de comércio eletrônico.¹⁵⁴

7. Considerações Finais

A adoção do critério da fonte do pagamento, com fundamento no direito ao desenvolvimento, pode ser vista como um instrumento a ser utilizado no caminho que deve tomar a comunidade internacional para resolver o “problema de fornecer garantias válidas para aqueles direitos [humanos], mas também de aperfeiçoar o conteúdo da Declaração [Universal dos Direitos Humanos], articulando-o, especificando-o, atualizando-o, de modo a não deixá-lo cristalizar-se e enrijecer-se em fórmulas tanto mais solenes quanto mais vazias”.¹⁵⁵ Cientes de que “a efetivação de uma maior proteção dos direitos do homem está ligada ao desenvolvimento global da civilização humana”,¹⁵⁶ também observamos que a adoção prioritária do critério da fonte do pagamento pode servir para que o direito ao desenvolvimento escape das críticas que já foram feitas à outra dimensão de direitos, a dos direitos sociais, quanto à sua inexecutabilidade.¹⁵⁷

Encerramos com a expectativa de que a visão que oferecemos do tema tenha colaborado para suscitar o surgimento de novas pesquisas que possam investigar a validade de nossa proposição de que o direito ao desenvolvimento, seja pela obrigação de cooperação internacional surgida com a sua afirmação como direito humano de terceira dimensão, seja pelo seu conteúdo jurídico ligado à equidade e à justiça, está apto a ser considerado como fundamento da adoção da fonte do pagamento como critério prioritário na divisão interestatal do poder de tributar a renda.

¹⁵³ Cf. Organização das Nações Unidas, *op. cit.* (nota 143), parág. 06 e 13.

¹⁵⁴ Cf. JOSEPH, Ghislain T.J. *Electronic Commerce and Developing Countries*. 16 dez. 2003. ST/SG/AC.8/2003/CRP. 9/Add.1. Genebra: Organização das Nações Unidas, 2003, parág. 56-8.

¹⁵⁵ Cf. BOBBIO, *op. cit.* (nota 3), p. 34.

¹⁵⁶ Cf. BOBBIO, *op. cit.* (nota 3), p. 45.

¹⁵⁷ Cf. BOBBIO, *op. cit.* (nota 3), p. 24.