
Fecha de recepción: 30 de agosto de 2015
Fecha de revisión: 17 de noviembre de 2015
Fecha de aceptación: 9 de diciembre de 2015

El impacto tributario en el derecho internacional. El impuesto justo en el universo de la bi-multi-pruritributación. El Estado y la actuación de los contribuyentes para evitar el impacto y uso de artificios de fuga de recursos públicos*

*Ivo José Kunzler ***

Citar este artículo

Kunzler, I. (2016). A incidência tributária no direito internacional. O justo e o devido no universo da bi-multi-pluritributação. *Revista Via Juris*, 20, pp. 51-79.

RESUMEN

En este artículo se pretende investigar acerca de la realización y aparición de la incidencia de los impuestos sobre los negocios internacionales, resultado de la globalización de los mercados y de la complejidad de las normas tributarias. Se abordará el universo de la acción del Estado y del contribuyente, en un intento por hacer valer la legislación nacional así como el orden establecido por tratados internacionales para evitar impactos tributarios ilegales y excesivos, y asegurar los legalmente establecidos.

* O presente artigo surgiu do projeto de pesquisa intitulado "A (in) constitucionalidade dos Tribunais administrativos Fiscais no Brasil", Doutorando na UBA em Direito Constitucional (Período 2015).

** Advogado; Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFPEL; Mestre em Direito Tributário e Constitucional pela UNISC; Especialista em Direito Tributário pelo IBET; Especialista em Gestão Ambiental pela FEEVALE; Doutorando na UBA em Direito Constitucional. Buenos Aires (Argentina). Correo electrónico: ivokunzler@kunzleravogados.com.br

Palabras clave

Impuestos, internacional, tratados, impacto, contribuyente, norma tributaria.

The tax impact on international law. The fair tax in the universe of bi-multi-pluri taxation. The State and the taxpayers proceedings to avoid the impact and use of mechanisms for public resources flight

Ivo José Kunzler

ABSTRACT

In this article, it is intended to research on the occurrence, implementation, and impact of taxes on international business as a result of the globalization of markets and the complexity of taxation norms. The universe of the State and taxpayer proceedings will be addressed, carried out in an attempt to apply national laws as well as the established normative for international treaties and to avoid the impact of illegal and excessive tax collection, guaranteeing the legally established ones.

Keywords

Taxes, international treaties, impact, taxpayer, taxation norm.

A incidência tributária no direito internacional. O tributo justo e o devido no universo da bi-multi-pluritributação. O Estado e o contribuinte atuando para evitar a incidência indevida e o uso de artifícios de fuga de recursos públicos

Ivo José Kunzler

RESUMO

Com este artigo pretendo investigar sobre a realização e ocorrência da incidência dos tributos nos negócios internacionais, em decorrência da globalização dos mercados e da complexidade das normas tributárias. Será abordado o universo de atuação do Estado e do Contribuinte, na tentativa de fazer valer a legislação nacional assim como, da ordem estabelecida por Tratados Internacionais para evitar incidências tributárias ilegais e excessivas, e garantir aquelas legalmente estabelecidas.

Palavras-chave

Tributos, internacional, tratados, incidência, contribuinte, direito tributário.

L'impact tributaire sur le droit international. L'impôt juste dans l'univers la bi-multi-pruritributaire. L'État et le rôle des contribuables pour éviter l'impact et l'usage des artifices d'évasion associé aux ressources publiques

Ivo José Kunzler

RÉSUMÉ

Cet article vise à étudier la mise en œuvre et le développement de l'incidence des taxes sur le commerce international, résultant de la mondialisation des marchés et de la complexité des règles fiscales. Il serait traité l'univers de l'action de l'État et le contribuable sera adressé, dans une tentative de faire respecter la législation nationale et l'ordre établi par les traités internationaux pour éviter les impacts fiscaux illégaux et excessifs et assurer la légalité établie.

Mots-clés

Des impôts, international(e), des traites, l'impact, les contribuables, la directrice tributaire.

INTRODUÇÃO

Como se verá, os Negócios Internacionais, e por conta destes, suas consequências, como as incidências tributárias, tiveram a sua realidade alterada centenas, senão milhares de vezes no tempo. Séculos, senão milênios se foram, desde que o primeiro comércio entre nações se estabeleceu. Conforme se poderá observar, a integração dos povos, na citação de Dal Ri Junior, o comércio, portanto, os negócios internacionais, teriam sido os responsáveis pela criação das primeiras normas de caráter internacional, que eram verdadeiros tratados intergovernamentais, que disciplinavam o comércio internacional daquela época. O primeiro tratado de comércio internacional, que se tem notícia, foi firmado entre o Rei de Elba e o Soberano da Assíria, aproximadamente 3.000 anos A. C. (2004, p. 19).

Sua vez, os povos tiveram que experimentar dois milênios de conflitos, centenas de guerras regionais, mazelas e dificuldades de todos os lados, duas guerras mundiais, para chegarem à conclusão de que precisavam comerciar e conviver em paz. Somente com o advento das Nações Unidas, como efeito da Primeira Grande Guerra, e das Nações Unidas como resultados da Segunda Grande Guerra, começaram a ser realizados tratados internacionais sobre todos os tipos de conflitos, por ventura, verificados entre nações: ambientais, guerra, liberdade, propriedade, etc. A liberdade e a igualdade do ser humano e dos povos, alterou seu significado para atingir um valor que não é de propriedade de nenhuma nação, ou de nenhuma pessoa, mas de todas ao mesmo tempo e em todo lugar. Assim pôde nascer o movimento da integração dos povos, das comunidades, da realização de tratados para facilitar e baratear os mercados do comércio internacional, e com eles, os Tratados de Direito Tributário Internacional para evitar o abuso, mas também a bi-tributação, a com isso, surgiram os chamados Modelos de Tratados, da Liga das Nações-ONU, da OCDE, dos EUA., tudo para melhorar a convivência mundial entre as nações, e sempre tendo os negócios e o comércio internacional como fator preponderante.

O homem realizou inventos e progressos gigantescos neste tempo (dois milênios), e por conta disso, as nações se tornaram ricas. A política entre as nações trouxe a noção do comércio nacional e internacional, mas também a ideia de proteção, de precaução com os elementos que a natureza colocou a disposição da humanidade, que começaram a serem vistos

como esgotáveis e indisponíveis como propriedade, portanto, sujeitos a preservação. Eis que surge um espaço de interlocução necessário entre a produção e o desgaste da natureza por seus agentes. Os governos passaram a intervir com projetos e com políticas de prevenção, de conscientização, e com isso se chegaria ao final da primeira década do século XXI, com a noção da necessidade de uma abordagem transdisciplinar às inovações tecnológicas, nas avaliações e investigações científicas, o que se caracterizaria como uma noção geral nos espaços comuns em todas as ciências, como interdependência disciplinar, e levaria o pensador, o cientista, o inovador, não mais tratar de maneira separada ou isolada, as ciências da natureza das outras ciências. O meio ambiente, o direito, a medicina, a física e a química, etc., todos são penetrados e perpassados pelo necessário raciocínio do cientista, para certificar-se do alcance de seu invento, e de como ele se apresenta do ponto de vista dos riscos. Os governos e as nações, - pensa-se que isso é decisivo, eis que as gerações futuras que precisam de uma gestão eficiente dos riscos das inovações pelos atuais “donos” da natureza, - poderão através de intervenções políticas especiais reduzir ou atenuar os efeitos tributários e alfandegários (tarifas aduaneiras) para aqueles agentes que respeitarem a natureza, e em sentido contrário, tornar inviável, ou onerar com atividades fiscais e penalidades, os agentes que atuarem com desprezo pela natureza.

É com esta finalidade que estamos estudando o Direito Tributário Internacional, como unidade intrínseca com os Negócios e o Comércio Internacional, com a Integração das nações e dos povos, das comunidades econômicas e políticas regionais, e nos últimos anos, sua aproximação, por intermédio da globalização de todos estes efeitos, dentro deste contexto de movimentos econômicos, políticos, ecológicos, humanitários, etc., onde entendemos que estão localizadas como pontos de passagem, e parada obrigatória, para o investigador e cientista, as inovações nanotecnológicas. Em verdade, criaram-se instrumentos que vão muito além do poder dos Estados e das Nações para atingir os efeitos universais por intermédio de organismos como ONU, OMC, OCDE, etc.

De maneira, que na temática tributária internacional, deve-se sempre ter em conta a sua combinação com outros fenômenos da vida internacional, como os negócios, o comércio e os inventos tecnológicos. A tributação das pessoas jurídicas em bases mundiais, que são temas que causam bastante dificuldade e angústia tanto ao Estado como ao Contribuinte, porque

ainda está se vivendo o momento de muita confusão e turbulência nas definições temáticas.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação nos negócios internacionais

Aqui, se irá tratar da temática da tributação internacional, e sua combinação com outros fenômenos da vida internacional, como os negócios, o comércio e os inventos tecnológicos. A tributação das pessoas jurídicas em bases mundiais é tema que causa bastante dificuldade e angústia, porque ainda está se vivendo o momento de afirmação dos empreendimentos em bases internacionais, e por isso, é incipiente prática da tributação internacional, e em geral, campeia o desconhecimento pelas autoridades sobre o tema, eis que, em grande parte é desconhecido o próprio direito a ser aplicado nestes casos, se de um país ou de outro. O estudo e o conhecimento do Direito Tributário Internacional a ser aplicado nas relações empresariais internacionais, bem como o domínio de suas consequências fáticas e jurídicas, é matéria muito recente no cenário dos negócios, cuja polêmica inicial reside em qualificar o fato jurídico internacional, isto é, de saber se determinado fato ou negócio se enquadra na competência e incidência do Direito Tributário Internacional, e por conta dessa conclusão de qualificação, qual o país que terá o direito e a competência tributária sobre o fato.

A doutrina especializada não cita qualquer referência histórica relativa ao problema da qualificação do fato jurídico tributário internacional, muito embora seja possível imaginar que a sua origem ocorreria em algum momento do período em que se intensificaram as trocas econômicas entre os países e a celebração dos tratados internacionais contra a bitributação. Entretanto, como exemplo clássico do problema de qualificação do fato jurídico tributário internacional, é indicado pela doutrina o caso Pierre Boulez, que corresponde a um precedente jurisprudencial norte-americano de cerca de 20 anos atrás. Trata-se de um compositor e maestro francês residente na Alemanha que foi contratado por uma empresa americana para conduzir concertos e gravar alguns discos nos Estados Unidos. Pela gravação de suas obras musicais, os rendimentos recebidos por Pierre Boulez foram qualificados (atribuído significado de imposto alemão) pelo fisco alemão como royalties, justificando dessa forma a tributação pela Alemanha. No sentido contrário, o

fisco americano qualificou os mesmos rendimentos como pagamento de serviços de trabalho independente (outro significado para efeito de incidência dos impostos americanos), justificando desta forma a incidência da tributação pelos Estados Unidos (Silveira, 2006, p. 55).

Diante disso, verifica-se que houve uma qualificação cumulativa de um mesmo rendimento, levando à sua bitributação (conflito positivo de qualificação). Tomando-se o sentido contrário, se o fisco americano tivesse qualificado os referidos rendimentos como royalties, e o fisco alemão os tivesse qualificado como pagamento de serviços de trabalho independentemente, o resultado seria um caso de dupla isenção (conflito negativo de qualificação), na medida em que um país consideraria o outro como competente para tributar esses rendimentos. Assim, mais importante do que tentar identificar a origem do problema da qualificação do Direito Tributário Internacional, é efetivamente analisá-lo do ponto de vista conceitual, visando também com isso, conhecer os motivos que o ensejam (p. 56).

No Direito Tributário Internacional o conflito de qualificação de um fato jurídico tributário, que reclama aplicação de norma internacional, surge quando o mesmo objeto é submetido a conceitos jurídicos distintos, presentes em leis diferentes, sejam elas provenientes de ramos distintos do direito, sejam elas pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico ou a ordenamentos diferentes. A qualificação no Direito Tributário Internacional está associada, portanto, tanto a aplicação dos tratados contra a bitributação, como também das leis internas dos países envolvidos em situações fáticas internacionais. É fundamental, pois, perceber que a qualificação de um fato jurídico de natureza internacional, no Direito Tributário Internacional, pode ocorrer de duas formas ou situações distintas: (i) na aplicação da lei tributária interna, de determinado país; e (ii) na aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação (em geral bilaterais, mas podem ser pluri ou multilaterais) (p. 58).

De acordo com Silveira, os conflitos de qualificação surgem, basicamente, da divergência na definição do fato jurídico, pelas legislações domésticas dos países, da natureza jurídica de um determinado objeto ou situação fática, ou então, da divergência de conceitos empregados pelas referidas leis internas em face dos termos utilizados pelos tratados. Citando Klaus Vogel, com quem concorda o autor, sentenciar que o problema da qualificação do fato jurídico no Direito

Tributário Internacional, decorre do uso, pelos tratados internacionais contra a bitributação, de expressões de linguagem da legislação interna dos países signatários, especialmente, quando estes termos de expressão linguística, possuem significados diferentes nas respectivas leis internas (p. 66). Pode-se agregar ao pensamento do autor, que em geral esses termos importados da legislação interna, não recebem no tratado, a atribuição de significado para efeito do Direito Tributário Internacional, deixando-se livre o interprete do tratado em situações futuras. Caberia então aos redatores do tratado, no caso de uso de termos bívocos na sua redação, consignar no próprio tratado, qual seria o significado daquele termo, para qualificação do Direito Tributário Internacional.

Dualismo ou monismo na aplicação dos tratados internacionais

Aqui se entra numa das polêmicas centrais da relação do direito interno e do direito internacional, o monismo e o dualismo. E não importa a ótica da qual encaremos o problema, se do ponto de vista do predomínio da hierarquia ou da vigência, pois neste e naquele faz-se necessário, antes de tudo, conhecer o fundamento das duas correntes teóricas que se debatem sobre a prevalência do direito interno e/ou do direito internacional, e verificar qual delas é predominante, e se ela está correta e ajustada à atualidade dos negócios internacionais e ao tempo dos tratados internacionais em matéria de bitributação. Desta forma, em se considerando a coexistência das normas de direito internacional e das normas oriundas dos sistemas de direitos internos ou nacionais, existem pelo menos duas grandes correntes teóricas que estudam e propõem soluções sobre o relacionamento (ou conflito) entre estas duas ordens jurídicas: a) o dualismo, que postula a distinção entre o direito interno e o direito internacional; b) e o monismo, que trata o direito interno e o direito internacional dentro de uma concepção unitária (84).

A teoria desenvolvida a partir dos estudos de Heinrich Trippel, na Alemanha, e Dionísio Anzilotti, na Itália, o dualismo, defende a coexistência de duas ordens jurídicas distintas e independentes, a interna e a internacional, sendo apontadas três diferenças que justificariam esta separação: (i) enquanto na ordem internacional o Estado é o único sujeito de direito, na ordem interna os indivíduos figuram igualmente como sujeitos de direitos; (ii) o direito interno decorre da vontade do Estado, ao passo que no direito internacional a fonte é a vontade coletiva dos Estados,

manifestadas por meio de tratados e pelo costume; e (iii) por fim, quanto à estrutura, o direito interno está baseado em um regime de subordinação, sendo que a ordem jurídica internacional escora-se em um sistema de cooperação. De maneira que, diante da independência do direito interno e do direito internacional apregoada pela teoria dualista, se entende, em princípio, que essas duas ordens se ignoram reciprocamente e não se superpõem, a não ser que haja a recepção da norma de direito internacional pelo direito interno (85).

Ensina Dallari, entre nós, que no dualismo é possível conceber a recepção do Direito Internacional Público pelo direito interno, mas não a integração entre os dois sistemas normativos. Isto porque, segundo o jurista, as normas do Direito Internacional emanam, provêm do Direito Internacional Público, ao qual o Estado se encontra comprometido apenas com diretrizes de natureza política, endereçadas às instituições responsáveis pela produção das normas de direito interno (Dallari, 2003, p. 9).¹

Ao contrário do dualismo, não há no monismo as duas ordens jurídicas independentes e autônomas. A essência da concepção monista repousa sobre a plena integração do direito interno com o direito internacional. Além disso, no monismo não são necessárias normas de fonte interna que reproduzem os mandamentos contidos nas regras constantes de um tratado internacional. Mesmo assim, pode-se dizer que não são incompatíveis com essa teoria os procedimentos do direito interno que visam incorporar as disposições de um tratado, muito embora a vigência do tratado em face da ordem interna esteja escorada na sua regular celebração entre dois ou mais países. Não obstante o monismo aponte a existência de somente uma ordem jurídica, isso não impede se considerar duas esferas de ação, uma interna, regida pelo direito interno, e outra externa, regida pelo direito internacional. A partir do reconhecimento dessas duas ramificações, pertencentes a uma única ordem jurídica, emergem então, duas vertentes principais quanto à primazia de uma esfera sobre a outra. Assim, o monismo divide-se em duas posições: 1) a primazia do direito internacional (monismo internacional) e 2) primazia do direito interno (monismo nacionalista) (Silveira, 2006, 86).

1 Dallari, Pedro B. A. *Constituição e Tratados Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 9.

Hierarquia entre tratados internacionais em matéria de tributos e o direito interno, nacional

Aqui se enfrenta a questão que diz respeito à eleição do que se deve colocar em primeiro lugar, ou, do que é mais importante na relação hierárquica, na questão da prevalência dos tratados sobre a lei interna varia muito de país para país, existindo casos em que a lei interna prevalece sobre os tratados (países da *Commonwealth*), em que ambos possuem o mesmo nível hierárquico (países da Europa Central e Estados Unidos), tem também aqueles em que os tratados prevalecem sobre o direito interno e sobre o texto constitucional (Peru e Holanda) (Schoueri, 2003, pp. 30-31). De modo geral, as relações envolvendo o direito interno e o direito internacional, vêm sempre disciplinadas pelas constituições de cada país. No Brasil, porém, a relação entre o direito internacional e o direito interno não foi contemplada expressamente pela Carta Política, o que fez com que alguns doutrinadores manifestassem justificáveis críticas (Silveira, 2006, p. 87).

Em decorrência da ausência de previsão expressa na Constituição do Brasil sobre a polêmica do que vem primeiro, os direitos dos tratados internacionais ou o direito interno, surgiu entre nós no Brasil uma discussão judicial, que foi resolvida pelo STF. Inicialmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vinha reconhecendo a prevalência dos tratados internacionais sobre as leis internas brasileiras. Este entendimento pacífico quanto ao primado do direito internacional terminou com o julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004, em julgamento de matéria comercial, que contemplou em decisão não unânime, que um tratado internacional não poderia preponderar sobre a lei interna brasileira, editada posteriormente e com ele conflitante, posição essa que o Ministro Mello concluiu tratar-se de um “verdadeiro retrocesso” da jurisprudência. O Ministro Cunha Peixoto por sua vez, suscitou em seu voto a a distinção entre tratados-contratos e tratados leis, para então concluir que apenas os primeiros devem ser respeitados pelas leis internas dos países signatários, hipótese esta não abarcada naquele processo (p. 92).

A Constituição Federal Do Brasil e os Tratados Internacionais

Aqui há que se enfrentar a polêmica, da questão da inexistência de previsão constitucional explícita quanto à relação de prevalência entre os tratados in-

ternacionais e o direito interno, em caso de conflito, não impediu que, nos planos doutrinário e jurisprudencial, se buscasse identificar os seus contornos, especialmente no que diz respeito à posição hierárquica que os tratados ocupam em face da Constituição Federal do Brasil. A jurisprudência reconhece a supremacia da Constituição em relação aos tratados celebrados pelo Brasil, muito embora não seja possível deixar de destacar a existência de decisões divergentes. Diante da posição majoritária da jurisprudência, é natural dizer que a regra geral é a de que os tratados internacionais são hierarquicamente inferiores à Constituição do Brasil, podendo inclusive ser declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário, conforme determina o artigo 102, III, b, da Carta Política.

Segundo o dispositivo constitucional, ao Supremo Tribunal Federal compete avaliar e declarar, em última instância, a inconstitucionalidade de tratados celebrados pelo Brasil. Em outras palavras, no caso de eventual incompatibilidade, seja ela material ou formal dos tratados em relação à Constituição, esta situação fica sujeita ao controle do Poder Judiciário brasileiro (p. 88). Argumenta-se que seria controvertido o entendimento de que os tratados internacionais seriam hierarquicamente inferiores em relação à Constituição, pelo simples fato de que se encontram sujeitos ao controle de constitucionalidade, sobretudo quando se leva em conta a possibilidade de uma norma constitucional inserida por Emenda ser declarada inconstitucional, o que não significa que se aceita que essa norma seja inferior à própria Constituição.²

As normas infraconstitucionais e os tratados internacionais

Situação similar com aquela que ocorreu na interpretação da relação dos tratados internacionais com a Constituição, ocorreu em relação a interpretação do relacionamento entre direito infraconstitucional interno com os tratados internacionais, eis que a ausência de previsão constitucional específica para resolver o caso, tem levado muitos cidadãos a divergirem sobre o tema, o que se soma com o posicionamento vacilante da jurisprudência de nossos tribunais. No Brasil,

2 Acredita Silveira, assistir razão a alguns doutrinadores, quando atribuem a natureza de norma constitucional aos tratados que dispõem sobre matéria prevista no § 2º. Do artigo 5º da Carta Política, cuja redação é a seguinte: art. 5º. [...] § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (2006, p. 89).

a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Corte Constitucional Brasileira a quem cabe a competência do julgamento da matéria, sempre reconheceu a prevalência dos tratados sobre as leis brasileiras internas. Entretanto, os tempos de entendimento pacífico, quanto ao primado do direito internacional terminaram com o advento do julgamento no Recurso Extraordinário n. 80.004, que versou sobre matéria comercial, e contemplou em decisão não unânime que o tratado não preponderaria sobre a lei interna brasileira, editada posteriormente, e com ele conflitante, posição essa que o Ministro Mello concluiu tratar-se de um “verdadeiro retrocesso” da jurisprudência do STF. O Ministro Cunha Peixoto suscitou em seu voto a distinção entre tratados-contratos e tratados leis, para então concluir que apenas os primeiros devem ser respeitados pelas leis internas dos países signatários, hipótese esta não abarcada naquele processo.

Mesmo que a aludida decisão indica uma reviravolta no entendimento do Supremo Tribunal Federal, possibilitando a revogação de Acordos Internacionais por lei interna posterior, tem-se que os tratados em matéria tributária não foram abrangidos por essa tendência de se aceitar o primado do direito interno em face do Direito Internacional Público. Ao contrário desta decisão, em decisões posteriores restou confirmado o entendimento de que os tratados que versem sobre matéria tributária, na condição de tratados-contratos, tem supremacia em relação às leis fiscais internas. E não poderia mesmo ser diferente. O artigo 98 do Código Tributário Nacional traz claramente a regra do primado do direito internacional, ao dispor que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (p. 92).

Teoria da adoção, da transformação e da ordem de execução, em face da vigência das normas de direito internacional

Nesta ordem de assunto se enfrenta a polêmica acerca da relação hierárquica dos tratados em face do direito interno, reputa-se importante agora, se identificar como esses atos do direito internacional passam a vigorar no âmbito do direito interno, e para isso deve-se verificar então, como são recepcionados pelo ordenamento jurídico interno, pátrio. No entendimento de Baker e de Prokisch os tratados contra a bitributação possuem dupla natureza. Por um lado, seriam eles acordos internacionais firmados entre dois ou mais países, numa base de reciprocidade, para delimitação da jurisdição fiscal. Por outro lado, esses tratados fa-

zem parte do direito tributário de cada um dos Estados contratantes, na medida em que passam a vigorar em face do direito interno desses países (Baker, 1994, p. 27). Com Silveira, dependendo da forma de recepção do direito internacional adotado pela Constituição de cada país, o marco inicial de vigência dos tratados na ordem interna pode ocorrer com a edição de decreto legislativo, com a promulgação ou simplesmente com a troca dos instrumentos de ratificação. Neste sentido, a questão da natureza jurídica dos tratados está atrelada ao modo como as suas normas são recepcionadas pelo direito interno dos países signatário, isto é, em que circunstâncias os dispositivos convencionais passam a ser aplicáveis em face das respectivas ordens jurídicas internas (2006, p. 98).

No pensamento de Mello, teríamos pelo menos três teorias que explicariam a inserção, no direito interno, das normas de Direito Internacional Público, das quais, na conformidade do que se estudou acima, os tratados internacionais fazem parte, e que podem ser assim expostas: 1) teoria da transformação, pela qual o direito internacional precisa ser convertido em direito interno por meio de lei específica; 2) teoria da execução, que exige um ato intraestatal autorizando a aplicação das normas de direito internacional no âmbito do direito interno; e, 3) teoria da adoção (ou da adaptação ou da incorporação), segundo a qual o direito internacional tem validade imediata em face do direito interno (2001, pp. 114-115).

Pela teoria da transformação, após assinado, o tratado não poderia ser aplicado internamente a não ser que passasse por um processo de transformação, para que o seu texto pudesse ser inserido na ordem interna, ficando sujeito às regras próprias de interpretação do direito interno. Neste caso, a natureza das normas previstas no tratado seria modificada, passando de direito Internacional Público para direito interno.

Aqui a discordância de Schoureri em relação à teoria da transformação, ao afirmar que os tratados de bitributação não poderiam modificar o direito interno, mas apenas lhe suspenderiam a eficácia, sendo, portanto, desnecessária a edição de uma lei interna para incorporar as normas convencionais ao ordenamento jurídico nacional (1995, p. 32).

De outro lado, entre nós, Torres, um defensor da teoria da transformação, sustenta que, na prática, o tratado é recepcionado na ordem interna, não mediante o ato final – o Decreto do Presidente da República – mas pelo Decreto Legislativo, oriundo do

Congresso Nacional. Por isso, o início do prazo de vigência da Convenção, a partir do qual os interessados poderão reclamar os compromissos assumidos pelos Estados partes, não decorre do ato administrativo que, consuetudinariamente, a título de conferir-lhe publicidade e execução, pretende servir como pressuposto de validade, pelo procedimento. A vigência do acordo começará a contar exclusivamente a partir do ato de ratificação, como previsto no corpo do tratado (2001, p. 569).

Sendo, portanto, Torres, um autor adepto da concepção dualista (relação do direito internacional com o direito interno) do direito, e defende que a recepção dos tratados pelo ordenamento jurídico interno se faz por meio da transformação, mediante decreto legislativo do Congresso Nacional, e conclui esse autor, que o acordo começa a vigorar na ordem interna a partir da sua ratificação pelo Congresso Nacional.

A harmonização fiscal no contexto da integração econômica e política

Aqui entramos na temática da harmonização fiscal no contexto das economias integradas e globalizadas. As distâncias deixam de existir no mundo, para efeito de comércio internacional, onde as relações se estabelecem sem fronteiras, não há como fugir do enfrentamento do tema da harmonização dos tributos nos negócios internacionais, e dito de outra forma, na medida em que as integrações forem se formando, o tema ligado aos impostos daqui e dali, terá que ser enfrentado pelos estados que se propõe a participar de blocos econômicos e políticos regionais, do movimento de bens e serviços postos em movimento por intermédio dos tratados internacionais, etc.

Como então se poderia descrever ou definir esse processo de harmonização tributária em curso no processo de globalização. Segundo Pires, seria um processo tendente a aproximar o sistema tributário de países integrantes de uma comunidade econômica, com vistas ao fortalecimento dos laços comunitários e à construção de uma unidade política entre os Estados-membros. Compreende, não somente a compatibilização da legislação de cada país, como também a aproximação da carga suportada pelos contribuintes e a adequação dos instrumentos de controle do cumprimento das obrigações tributárias impostas pela política comunitária. O avanço e as conquistas da harmonização tributária são ditados pelo dinamismo e pela evolução do processo de integração (1998, p. 6).

Disto, o que se apresenta com mais nitidez, e ressalta em importância a harmonização fiscal, como um meio de preservar a paridade entre as diversas empresas que passarão a competir no mercado integrado, que no dizer de Uckmar, viria a ser a harmonização da legislação fiscal dos países membros, um fato sobremaneira importante, e que viria a anteceder até mesmo a criação de um regime que garanta que a competição não seria distorcida no mercado comum (1998, p. 286).

Considerando-se as diversas fases do desenvolvimento dos processos de integração econômica, é de se assinalar que a harmonização tributária ocorre, inicialmente, em relação aos impostos incidentes sobre o comércio exterior, isso a partir da formação de uma zona de livre comércio ou de uma união aduaneira. Com efeito, a zona de livre comércio, e, posteriormente, a união aduaneira, caracterizam-se pela paulatina substituição das tarifas incidentes sobre produtos estrangeiros de cada um dos países em vias de integração, que são substituídos por uma tarifa externa comum, devendo-se harmonizar a incidência do Imposto de Importação sobre os produtos importados pelos países membros do bloco econômico, com o que se pretende que o direito de importação e outras regulamentações restritivas do comércio sejam eliminadas para maiorias das trocas entre os países constitutivos da união, sendo estas aplicadas, por qualquer país-membro no comércio com os países não compreendidos na área" (Silva, 2003).

Conforme Silva Filho e Catao, em geral, por se tratar da etapa inicial dos processos de Harmonização Tributária, inseridos no contexto da constituição de uma Zona de Livre Comércio, ou na passagem para uma União Aduaneira, via instituição de uma tarifa comum para os membros do bloco, a harmonização dos tributos aduaneiros é o primeiro passo para o processo de integração em sede fiscal. Aqui, na verdade, a harmonização procura efetivamente eliminar as barreiras alfandegárias para o comércio intrabloco, através da criação de um instrumento legislativo único, qual seja o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (2001, p. 51).

O direito tributário internacional no mundo globalizado

Aqui entra-se no tema do Direito Tributário Internacional e sua existência no contexto da atual Globalização. De acordo com Xavier, o DTI tem por objeto

situações (fáticas) internacionais (cross-border situations), ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar (2007, p. 3). Quando delimitado o objeto do Direito Tributário Internacional, verificamos que alguns fatores contribuíram para o desenvolvimento da movimentação de capital, pessoas, serviços e mercadorias além das fronteiras, tais como, o desenvolvimento dos meios de comunicação e de transporte, além do próprio caráter cosmopolita do ser humano. Pode-se dizer que é semelhante a situação vivida em torno da “unificação” nas economias da América do Norte e do Sul. Ao lançar os argumentos anteriores, Moreira Junior sentenciava dizendo, que dessa internacionalização das relações sociais e econômicas internacionais, decorreram os problemas relacionados à bitributação e a evasão fiscal, que fogem do âmbito de alcance das leis internas dos Estados, e trazem consigo o Direito Tributário Internacional. Disto decorre ainda, por consequência, que a bitributação e a evasão fiscal são objeto do Direito Tributário Internacional (2003, p. 20).

Neste ponto, vale destacar as lições de Borges ao afirmar, que na delimitação do objeto do Direito Tributário Internacional, haveria de se partir da consideração, de um lado, do caráter cosmopolita do homem, de que teria falado Irineu Strenger dizendo, que seria com o desenvolvimento dos meios de comunicação, que teria se ensejada uma verdadeira internacionalização nos movimentos de capitais, pessoas, bens e serviços, e de outro, da soberania fiscal dos Estados. Do confronto entre estas duas realidades surgem, com frequência, problemas de dupla tributação e de evasão fiscal, que, não podendo ser resolvidos por normas dos atuais ramos do Direito, inclusive do Direito Internacional Privado, ocasionaram o surgimento do Direito Tributário Internacional.³ Constituem, pois, desta forma, como já concluído alhures, objetos do Direito Tributário Internacional a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional, pode-se incluir ainda, os casos de dupla não incidência fiscal internacional (Borges, 1992, p. 20).

Refere Moreira Junior, que teria sido Lippert, quem chamara a atenção, no seu *Manual de Direito Fi-*

nanceiro, para a existência de um ramo autônomo do Direito designado de Direito Financeiro Internacional. Sinaliza ainda o autor, que essa ideia teria como precursor Garelli, que já teria tratado de Direito Financeiro Internacional como ramo autônomo do Direito em sua obra *Il Diritto Internazionale Tributario* (Moreira Junior, 2003, p. 22). É relevante o argumento de Rothman, segundo Moreira Junior, ao afirmar que na realidade, a utilização do adjetivo “internacional” na denominação desse ramo do Direito não é muito correta e precisa, visto se referir ao objeto e não à qualificação das fontes de determinadas normas jurídicas. O que hoje chamamos de “Direito Tributário Internacional” abrange, além do Direito Tributário Internacional pela sua fonte, também a parte do Direito Tributário Nacional, que tem por objeto a delimitação da soberania fiscal (p. 22).

De sua vez, Bühler (1968, p. 5), distinguiu o Direito Tributário Internacional “em sentido amplo”, que incluía as normas de caráter internacional e as de caráter interno, e o Direito Tributário Internacional “em sentido estrito”, que seria constituído apenas das normas internacionais. Assim, o Direito Tributário em sentido amplo seria constituído de 1) do Direito Tributário Externo; 2) do direito dos acordos contra a bitributação e de todos os demais acordos internacionais que possuíssem normas tributárias; e 3) de uma parte do Direito Internacional Público, ou seja: a) os princípios gerais do Direito Internacional Público, com conteúdo tributário; b) as decisões da Corte Internacional, também com conteúdo tributário; e c) o Direito Tributário da comunidade internacional.⁴

Nas aulas de Schoueri, encontramos o reconhecimento de que o Direito Tributário Internacional não seria ramo do Direito Internacional Privado, deste se diferenciando em questões fundamentais, como o fato de que enquanto o último trata de um conflito de normas, no qual se decide qual das normas dever-se-ia aplicar, o Direito Tributário Internacional versa sobre cumulação de normas (por dois Estados soberanos), cabendo-lhe exclusivamente discutir os limites da lei tributária nacional, em situações internacionais (1995, p. 319). Posta esta discussão, tem-se que a maioria dos autores inclina-se em considerar o Direito Tributário Internacional como um ramo do Direito Internacional Público. Ainda assim, leciona

3 Esses conflitos internacionais relativos à bitributação têm sua origem, segundo Moreira Borges, na adoção, pelos diferentes Estados, de elementos de conexão diversos e com definições distintas, o que, mais uma vez, corrobora o entendimento de que o verdadeiro objeto do Direito Tributário Internacional seriam a bitributação e a evasão fiscal (2003, p. 20).

4 Já o Direito Tributário Internacional em sentido estrito, por sua vez, seria constituído, segundo Villegas, de: 1) tratados coletivos de Direito Tributário Internacional; 2) tratados de bitributação; e 3) normas ditadas pelas comunidades supranacionais e de direito internacional comum (Moreira Junior, 2003, p. 23).

Moreira Junior, avalizado por Carvalho e Nogueira, em relação ao Direito Tributário e sua interpretação e aplicação, que a segmentação do Direito em diversas áreas é meramente didática. Do ponto de vista científico, o Direito é uno e indivisível (2003, p. 26).

A bitributação internacional e a integração econômica globalizada

Aqui se tratará do fenômeno da bitributação internacional, ou da dupla tributação internacional, como ele é considerado por alguns autores de grande importância para o Direito Tributário Internacional, eis que, junto com a evasão fiscal forma o seu objeto, conforme pudemos abordar no capítulo imediatamente anterior. Muitas tentativas foram feitas para conceituar esse instituto, tanto do ponto de vista jurídico como do econômico. Do ponto de vista jurídico, temos a bitributação internacional quando houver a exigência de impostos similares em dois ou mais Estados, do mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário. Do ponto de vista econômico, a bitributação ocorre quando um mesmo objeto ou fato é tributado em relação de vários sujeitos passivos ao mesmo tempo (p. 39).

Para Coulombe, existe a bitributação econômica quando um item da renda teria sido tributado duas vezes, mas o imposto foi descarregado para diferentes contribuintes, e exemplifica: uma subsidiária estrangeira pode ser tributada em seus lucros segundo as leis tributárias do país em que está estabelecida, e qualquer companhia afiliada que recebe tais lucros é tributável sobre os dividendos pagos pela sua subsidiária estrangeira em seu país de residência. Nesse caso, apesar de estarem envolvidos diferentes contribuintes, ocorre uma situação de bitributação indireta ou econômica (1998, pp. 233-252).

A integração econômica e a realização dos tratados internacionais, sem os quais não teria sido possível evitar à (multi-pluri-bi-tributação)

Aqui esta investigação aduz que o comércio internacional em todos os tempos fez parte dos ideais desbravadores do homem, como já foi dito anteriormente. Disto, é de conhecimento, que o individualismo presente nos séculos que antecederam o processo de integração econômica, foi sendo superado aos poucos, para por intermédio desta, se buscar concepções de relações internacionais, onde ambas as partes obtivessem vantagens no comércio e nas trocas. Mesmo

no pensamento liberal de Adam Smith, quando nos ensina que o capital excedente nos países abastados deveria ser aplicado nos países periféricos, isto é, em condições rentáveis, para escoar o capital excedente e evitar crises do processo inflacionário, podemos encontrar a ideia das trocas, de negócio internacional.

Logo em seguida, viria Ricardo, para afirmar a sua Teoria das “Vantagens Comparativas” como um prenúncio da regulação das trocas econômicas. Em seu pensamento, afirmava Ricardo que haveria uma necessidade de total liberdade do comércio internacional, onde cada país venderia aquilo que melhor pudesse produzir, e com menor custo de desenvolvimento e a maior eficiência possível, exportando-se o excedente e importando-se o que a população necessitasse.

Desta forma, é inegável que Smith e Ricardo, cada um dentro de seu contexto econômico, político, e com seu pensamento teórico, foram protagonistas do atual processo de integração econômica globalizada, e como já referido neste trabalho, em grande parte está acontecendo uma repetição do antigo método pelos novos protagonistas do neoliberalismo da globalização, que observam com saudade o processo econômico e político havido no século XVIII, sem lhe fazer as críticas, nem os ajustes necessários. Aqui já foi trazido o pensamento de Keynes para refutar o liberalismo estrito, e também o neoliberalismo que atua em repetição. Se Keynes produziu sua teoria sobre as cinzas da crise de 1929, e o fez bem, os neoliberais contemporâneos estão tendo a quebradeira e as falências decorrentes da crise de 2008 e dos anos que seguem, para aprender a relativizar suas ideias radicais liberalizantes.

Os princípios de conexão no direito tributário e a integração econômica

Na tentativa de decompor tecnicamente e demonstrar funcional e operacionalmente, o espaço das normas que compreendem os respectivos subsistemas do Direito Tributário Internacional e do Direito Internacional Tributário, Tôres afirma ser importante partir-se de início de uma análise conceitual e operacional dos princípios de conexão, próprios do sistema de tributação de rendimentos internacionais, que são os princípios da *territorialidade* e da *universalidade*. Afirma ainda Tôres que não tem sentido a separação que alguns doutrinadores estão fazendo quando tratam dos princípios referidos, pondo-os inclusive em oposição.

Segundo Tôres, este é mais um dos falsos problemas criados pela dogmática do Direito Tributário. A territorialidade e a universalidade são inseparáveis segundo Torres, e a universalidade não é mais que um princípio que estipula uma conexão que toma por base o vínculo subjetivo existente entre o princípio da territorialidade e o sujeito que realiza o fato jurídico tributário no exterior, liame de ordem pessoal, portanto. E desta forma, segundo Tôres, o critério de conexão material (presença da fonte efetiva), se soma ao critério de conexão pessoal (residência ou nacionalidade), o que não representa qualquer separação do princípio da territorialidade (2001b, p. 62).

Como se pode observar, em Tôres o conceito de territorialidade reflete a própria noção de soberania (jurídica) de um ordenamento jurídico dado sobre um determinado espaço territorial qualquer (país). Este assunto tomará nossa atenção a seguir, quando partirmos daquilo que já se encontra preestabelecido, para considerar a forma de manifestação da ideia de soberania (jurídica) na relação entre os Estados na comunidade internacional, no que concerne às competências tributárias.

A origem da bitributação (pluritributação) nos negócios internacionais

Afirma-se que a adoção do princípio da universalidade como regime de tributação da renda das pessoas jurídicas por parte de alguns países, e a consequente aplicação dos critérios de conexão *worldwide income taxation*, desencadeou a possibilidade da formação de concursos de pretensões tributárias pluri-impositivas. Esta *patologia tributária*, isto é, o problema da pluritributação internacional sobre rendas de empresas, possui como causa prevalecte, e segundo opinião de Torres, a entropia das relações entre os sistemas tributantes internos, instigada por inevitáveis concursos de pretensões impositivas sobre um mesmo ato de produção de rendimentos, em base transnacional, pela incidência das normas do Estado da situação da fonte efetiva dos rendimentos e, atualmente, pelas normas dotadas de elementos de estraneidade do Estado de residência do respectivo sujeito passivo, quando este país aplique o princípio da universalidade.⁵

5 As normas tributárias (normas de comportamento), cujas hipóteses de incidente contêm a descrição de um fato-evento dotado de elemento de estraneidade, não possuem eficácia ultraterritorial. Esta qualidade eficaz restringe-se aos enunciados de localização e só. Neste caso, em virtude da ocorrência

Nenhuma eficácia ultraterritorial da norma impositiva, salvo quanto aos efeitos de localização, podem ser alegados. A identificação dos elementos de estraneidade, em si mesmos considerados, afirma Torres, não implicam uma automática atribuição de eficácia ultraterritorial às respectivas normas impositivas. Nesta ótica dos acontecimentos, o concurso de pretensões se perfaz entre normas impositivas individuais e concretas, cada uma com eficácia limitada ao âmbito territorial dos respectivos Estados, formando, cada uma ao seu intento, créditos tributários contra um mesmo sujeito passivo, em função da semelhança dos critérios materiais ou da base de cálculo dos critérios quantitativos.

Os preços de transferência (transfer pricing)

Neste item, se abordará o fenômeno jurídico conhecido como “transferência de preços” ou em inglês *transfer pricing*, a dupla tributação pode decorrer da aplicação dos métodos de controle, fazendo surgir valores divergentes (para mais ou para menos) daqueles que seriam formados em uma transação entre sujeitos independentes, em condições de livre concorrência (*arm's length principle*), na venda ou aquisição de bens, realização de custos dedutíveis ou de prestação de serviços internacionais, tomando em conta as operações entre empresas dependentes ou estabelecimentos permanentes e a matriz, controladas e controladoras (*holding*, etc.), coligadas entre si, associadas em consórcio e condomínio etc. Esta atitude segundo Torres vai implicar uma dupla tributação internacional, porque este lucro, tributado com os acréscimos da *retificação*, já sofreu ou poderá vir a sofrer a ação de cobrança de impostos no Estado de residência da outra empresa relacionada.⁶

de eventos tributáveis localizados no exterior (quando o Estado utiliza o princípio da conexão da universalidade), não são as normas impositivas que incidem sobre eles, numa aplicação ultraterritorial. Estas só incidem quando as regras de localização já definiram, nos termos da conexão, o local de sua formação (fora do território). Assim, verificada a conexão pessoal (residente, não residente), estabelecida a localização da fonte do rendimento (dentro, fora do território), qualificada a categoria dos rendimentos como sujeitos à tributação e, como isso, identificados os elementos de estraneidade do fato-evento, aperfeiçoa-se, internamente, territorialmente, a composição da regra matriz de incidência da norma impositiva que incidirá, formando a respectiva obrigação tributária para os sujeitos conexos àquele fato (Tôres, 2001b, pp. 372-373).

6 De acordo com a afirmação de Torres, não existe qualquer concurso de normas ou identidade do fato-evento tributável, pois, em uma norma, o critério material da hipótese de incidência prevê a tributação do *lucro oriundo da operação realizada* (Estado de residência da empresa transferente), e, na outra, o ajuste de

Esclarece-se que tanto a empresa que realizou a “compra subvalorizada” como a que forneceu a “despesa superfaturada” obtém um lucro acrescido, que será tributado inevitavelmente no país de residência segundo Torres. Ocorre que, quando se da aquela retificação dos preços transferidos (efetuada pelo Estado da venda de produtos subfaturados ou da aquisição de bens superfaturados), o Estado de residência das partes relacionadas nem sempre está disposto a, também, aceitar a retificação em face da empresa que se encontra sobre a sua égide, até porque significa uma redução nos lucros tributáveis, motivo pelo qual a dupla tributação por transferência, normalmente, se manteria sem solução, num quadro de conflito. Neste caso, questiona Torres, a possibilidade de um “ajuste correlativo” pelo Estado no qual se encontra o beneficiário de uma vantagem anormal. Não se tratando de países com regime tributário favorecido, ou de países com os quais o país que realizou o controle não possua tratado internacional (*modelo OCDE*), pois o Acordo reconhece o direito de obter uma “re-integração de lucros”, ainda que posteriormente à uma exclusão de lucros, operada num outro Estado contratante (art. 9º § 2º) (Tôrres, 2001, p. 416).

As holdings companies, o estabelecimento permanente, o treaty shopping, as regras cfc-corporation, e os tratados internacionais

A pesquisa proposta neste capítulo, sua conseqüente análise científica, tem como desafio acadêmico localizar no passado os rudimentos estruturais que pauperaram os negócios internacionais no tempo. Localizar as relações que se estabeleceram entre pessoas, empresas e governos, as quais atualmente incluíram as organizações não governamentais neste espaço, e tornaram possível a integração dos povos, a aproximação e pacificação das nações, e disto, a possibilidade das trocas internacionais de toda ordem, a ponto de se viver a época da globalização econômica e política atual.

Pode-se afirmar que o comércio internacional é uma atividade que se perde no tempo e na história, e nisso a lógica confirma o óbvio: de que é mesmo da natureza da pessoa humana, negociar, trocar, comerciar, seja nacional ou internacional, seja o que for e de onde queira que venha a mercadoria. A mesma conclusão se pode tirar acerca da forma como este

comércio foi feito, que era precário inicialmente, e depois os negócios se organizaram, pois que, as pessoas foram levadas a criar instrumentos, estruturais industriais para seus negócios crescer, e assim ultrapassarem a condição da pessoa natural do sócio, da pessoa física, para alcançar voos mais distantes, e assim saíram da individualidade, da “desorganização” pessoal, para se constituírem as “firmas”, empresas, pessoas jurídicas, coletividades comerciais e pluralidades negociais que, agrupando-se em mais pessoas físicas e jurídicas, juntando recursos, esforços e ideias, prosperarem aqui e acolá, como empreendedores, como gestores de negócios.

E eis que no meio destas descobertas, dentro do movimento de organização das pessoas jurídicas, surgiram as *holdings companies* para sustentar os negócios de muitas pessoas, nacionais e internacionais. Como formas de estruturar negócios, elas vieram para substituir pessoas nos seus papéis contratuais, e por isso assumiram as mais variadas formas e estruturas jurídicas, desde aquelas que possuíam atividade econômica e produtiva em conjunto com a participação societária, das que apenas atuaram na condição de controladora ou acionária, e ainda as chamadas *holdings familiares*, etc. Quando as *holdings companies* passaram a atuar no mercado internacional, como controladoras ou empresas acionistas de outras sociedades comerciais, elas passaram a ter contato com o conceito de *CFC – Controlled Foreign Corporation*, e do que se chamou de regras *CFC – Legislation*, e quando se estabeleceram com atividade produtiva efetiva, com agentes, embora estrutura pequena, tiveram contato com o conceito de Estabelecimento Permanente, qualificativo importante na atualidade. Não menos importante, é a referência que se ouve das *holdings companies* como instrumento ou estrutura de operações ilegais, conhecidas como *treaty shopping*, eis que muitas vezes a *holding* é utilizada com abuso, isto acontece quando seus sócios ou acionistas, se valendo dos tratados internacionais contra a bitributação, de forma abusiva, expandem seus negócios e suas atividades, sem o devido pagamento de impostos.

Por conta destas relações e destes espaços de negócios utilizados pelas *holdings companies*, elas passaram a ser visadas e “perseguidas” interna e internacionalmente pelos diversos sistemas fiscais, pois que, elas passaram a ser vistas como estruturas de planejamento tributário e empresarial, com objetivo de buscar uma redução da carga de impostos. Internacionalmente, as *holdings* funcionariam como

preços pelo valor normal, realizada pelo Estado de residência da empresa destinatária.

controladoras de negócios e sociedades, cuja renda não poderia mais ser alcançada pelos tentáculos do fisco local, residência. Razão porque, o estudo, a localização conceitual da *holding company*, sua comparação com outras estruturas e organização de empresas, com essa realidade dos negócios, é muito importante, no contexto da incidência da tributação internacional, da integração regional, da globalização econômica e política, da formação dos negócios internacionais através dos atuais blocos econômicos e políticos, das normas dos Tratados ou Acordos Modelo da OCDE.

O estabelecimento permanente

Aqui se terá em conta as observações e lições de Caliendo sobre a evolução do uso do conceito de Estabelecimento Permanente pode dividir-se em três grandes fases históricas: (i) o surgimento; (ii) a consolidação e, (iii) a difusão. A primeira fase, de surgimento, inicia-se com o uso deste conceito em 1845, na Prússia (*Betriebsstätte*) e desenvolve-se até a elaboração do Modelo da Liga das Nações, em 1927 (*The League of Nations, 1927, Draft Convention*). O segundo período desenvolve-se entre 1930 e o surgimento do Modelo OCDE de 1963. Trata-se, segundo Caliendo, de um período de transição, em que vários conceitos e princípios utilizados em Direito Internacional Tributário serão aprimorados e consolidados. O terceiro período inicia com a elaboração do Modelo OCDE e prolonga-se até os dias atuais. Este período é caracterizado pela difusão horizontal e vertical do conceito de Estabelecimentos Permanentes (2005, pp. 53-54).

Observe-se o vínculo destes conceitos, e o seu desenvolvimento paralelo com o conceito de holding internacional. Do século XVII até meados do século XX as *holding* tiveram um vertiginoso crescimento na Alemanha, EUA, Japão, tanto que enfrentaram uma disciplina imposta pelo Congresso Americano, pela sua atuação exagerada, ameaçadora da liberdade econômica. Por outro lado, é inevitável reconhecer que foram utilizadas como instrumento, estrutura de expansão econômica e industrial, e isto além de criar certa desordem econômica, abriu os olhos dos sistemas tributários para buscar arrecadação, e disto, tem-se convicção vieram os tratados para delimitar, para propor limites, pela via dos tratados internacionais, para por um lado impor ordem e evitar a dupla tributação (criando-se o conceito de Estabelecimento Permanente), e pelo outro lado, possibilitar a tributação das *holdings* com atuação internacional.

No primeiro período sinalizado por Caliendo, aparecem três momentos significativos que merecem ser referidos: o surgimento do conceito, a adoção do primeiro tratado internacional visando evitar a dupla tributação internacional da renda, com a respectiva adoção do conceito de Estabelecimento Permanente como um conceito central, e por fim, a elaboração do Modelo de Convenção Internacional, elaborado sob os auspícios da Liga das Nações. Na primeira fase do uso deste conceito de Estabelecimento Permanente, que se inicia com o uso do conceito (*Betriebsstätte*) na Prússia (*Preußen*) no Código Industrial Prussiano (*Allgemeine Gewerbeordnung Von Preußen*, de 17 de janeiro de 1845). Inicialmente, afirma Caliendo, este conceito foi utilizado com propósitos não tributários. Originalmente significava o espaço total utilizado para a condução de uma atividade negocial. Com propósitos tributários, o conceito de *Betriebsstätte* foi utilizado para expressar o entendimento de que uma *stehendes Gewerbe* deveria ser tributada nesta municipalidade, mesmo que o seu proprietário fosse domiciliado em outra cidade.⁷

Bem mais tarde, o conceito será incorporado na Lei Alemã para evitar a dupla tributação da renda (*Doppelbesteuerungsgesetz*, de 22 de março de 1909, *RGBl* 332, 1909). Os delineamentos básicos do conceito, estabelecidos através dessa lei, permaneceram no direito alemão até a edição do Código Tributário atual (*Abgabenordnung*). Essa lei definia como critérios fundamentais uma sede fixa (*feste örtliche Anlage or Einrichtung*) e a performance de uma atividade negocial (*der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient*) (Caliendo, 2005, p. 55).

Reconhece Caliendo que já existiam de longa data os tratados nos quais a matéria tributária tinha sido regulada. O tratado entre o Império Austro-Hungaro e a Prússia é considerado o primeiro tratado geral de Direito Internacional Tributário, visando evitar a dupla taxação e a evasão fiscal, firmado em 21.06.1809. Observe-se que essa convenção tinha por objetivo facilitar o comércio entre os dois países e facilitar a resolução de controvérsias entre as duas jurisdições.⁸

7 Caliendo, os desenvolvimentos posteriores do conceito podem ser encontrados no Tratado entre a Prússia e a Saxônia, em 1869, bem como na legislação da União dos Estados Germânicos do Norte, em 1870 (2005, p. 55).

8 Este primeiro tratado afirma Caliendo, reflete uma influência muito forte da experiência da Prússia na elaboração desse conceito. São outras características dessa Convenção: a) adoção preferencial pelo sistema de tributação na fonte; b) adoção da noção de "Estabelecimento Permanente pessoal", ao admitir como Estabelecimento Permanente as atividades realizadas por

Do ideário desta Convenção, se pode perceber a linha tênue que separava a atividade industrial por intermédio de controladas (*holdings*) de um país no outro, e que isso gerava espaços não legislados, sem critérios de conexão para fins de incidência tributária, e por outro lado, a necessidade de se disciplinar e conferir um conceito, uma separação entre atividade considerada legal, daquela que seria evasiva de tributos, e que deveria ser proibida, senão, descaracterizada para efeito de planejamento fiscal e não incidência. Poderia alguém afirmar que nestes tempos não haviam atividades operadas por *holdings* internacionais neste espaço mundial, no entanto, contra esta posição se coloca a necessidade de se criarem normas internacionais convencionais, que regulassem as atividades empresariais e industriais transfronteiras, contra a evasão de impostos, e pela fixação de regras contra a dupla tributação.

Medidas para evitar a pluritributação nos negócios internacionais

Este capítulo estudará o caminho sugerido por Torres, ao afirmar que, para se encontrar um modo de solucionar os indesejáveis problemas causados pela pluritributação internacional, que tanto afligem os operadores econômicos atuantes no mercado internacional, os Estados que adotam para os seus regimes de tributação de rendimentos o princípio da universalidade (*worldwide income taxation*), em concomitância devem eleger, unilateralmente, os mecanismos internos (compatíveis com as finalidades da política fiscal) que lhes pereçam mais adequados. Essas *medidas unilaterais*, segundo o autor referido, adotadas pelo Estado que, envolvido num concurso de pretensões impositivas, seja tido como o Estado de residência, autonomamente, mediante legislação interna, em forma de autolimitação de competência, com a finalidade de atenuar ou evitar a bitributação internacional, seriam de capital importância, e explica: em verdade, estas medidas estão no âmago das possibilidades de resolução do problema da pluritributação internacional, mas infelizmente, não tem merecido grande preocupação por parte da doutrina do Direito Tributário, nem servido de instrumento útil pelos Estados (Tórres, 2001b, p. 424).

diversas classes de representantes; c) ausência de preceitos regulando os métodos para evitar a dupla tributação, bem como o fato de que diversas formas de renda ainda não tinham sido objeto de tratamento nessa convenção (2005, p. 56).

A peculiaridade metodológica deste argumento está exatamente na impossibilidade de enfrentá-lo com categorias exclusivamente jurídicas, afirma Torres, haja vista, a sensibilidade de seu tratamento aos mais variados fatores de política econômica, relações internacionais, mercado mundial de negócios, etc. Ante esta impossibilidade, a doutrina tem procurado identificar os Estados exportadores de capital e os que, ao invés, são importadores de capital, para definição dos respectivos princípios de conexão, postos para uma realização congruente dos seus interesses econômicos e políticos com a forma de neutralidade fiscal mais compatível, para efeito de construir uma teoria sobre as espécies tributárias e a escolha dos métodos unilaterais para evitar a bitributação internacional. Afirma ainda o autor citado, que as formas de neutralidade fiscal podem ser conseguidas por tantos outros modos, por pactos bilaterais e multilaterais de reciprocidade estipulados sob forma de convenção, decisões políticas internas e outros ajustamentos, mas para as finalidades do presente estudo tomar-se-ão, primeiramente em conta, as *medidas unilaterais para a eliminação da bitributação internacional*.⁹

Em síntese, as normas convencionais e unilaterais para evitar a bitributação são parte das políticas fiscais adotadas pelos Estados, para estabelecer critérios jurídicos ou diplomáticos com objetivo de diminuir os efeitos danosos da bitributação, porventura desencadeados no âmbito das negociações e dos relacio-

9 Aponta Tórres como corolário deste aspecto, a escolha do método unilateral mais adequado à política fiscal desempenhada pelo Estado de residência, variando segundo o seu interesse de privilegiar mais a territorialidade por conexão material, pelo critério de fonte (isenção), ou a conexão pessoal, pela universalidade (crédito de imposto, dedução). É importante ainda segundo o magistério de Torres, sublinhar que estas normas são, por tudo, normas procedimentais de atuação interna e cujas hipóteses de incidência contêm a descrição de fatos dotados de elementos de estraneidade de, desse modo, identificadas pelas regras de qualificação e de localização como normas de Direito Tributário Internacional. Tratando-se de normas isentivas, os elementos de estraneidade deverão ser isolados pela localização da produção forânea de rendimentos (fora do território), qualificados nas formas de categorias tidas como tributáveis e realizadas por sujeitos qualificados como residentes. Assim, uma vez enquadrados nos respectivos critérios das hipóteses de incidência destas normas, estes rendimentos deverão ser excluídos da tributação. Diversamente tem-se nas normas de dedução e de créditos de imposto, outro tipo de elemento de estraneidade, além das categorias retributivas *worldwide*: os valores pagos a título de impostos no exterior. Estes também, e principalmente, deverão ser qualificados e localizados no espaço e no tempo para que possam formar a hipótese de incidência da norma individual e concreta que concederá o benefício, modificando a base impositiva (dedução) ou reduzindo o *quantum debeatur*, por compensação (crédito de imposto) com o tributo devido internamente pelo sujeito residente (2001, p. 425).

namentos internacionais. Pode-se desta forma dizer, que são instrumentos de política econômica para que o Estado atinja suas finalidades (amplamente considerado), e por conta disso, as normas para evitar a pluritributação internacional fazem parte do que se poderia denominar de dirigismo econômico e constitucional de cada um dos Estados envolvidos nos relacionamentos e negócios internacionais.

Previsões unilaterais contra a bitributação em algumas legislações europeias

Neste capítulo se apresenta algumas situações de países europeus, que já tiveram sua previsão contra bitributação legislada, a ideia central não é fazer comparações, mas antes de tudo, apresentar um panorama acerca das medidas e modalidades unilaterais adotadas por aqueles países, com o objetivo de escancarar o grau de disparidades existentes entre estas previsões legislativas.

Para facilitar este trabalho buscou-se nos exemplos oferecidos por Torres, colhidos nos países da União Europeia, onde se encontra o mais evoluído processo de integração de Estados, para demonstrar que, mesmo lá, os sistemas tributários dos Estados-membros ainda não possuem uma disciplina da tributação internacional sequer aproximada, e muito menos harmonizada entre os estados, apesar dos esforços comunitários neste sentido sobre o tratamento da pluritributação internacional (2001, p. 485).

O *treaty shopping* e os métodos de contenção do abuso no uso dos tratados

Aqui se abordará as várias formas de abusos que podem decorrer do uso dos tratados internacionais, naquelas concessões recíprocas de que são objeto os acordos de bitributação, que podem ter, segundo Uckmar, citado por Schoueri, um “caráter pessoal”, *i.e.*, e se destinam a beneficiar os residentes do outro Estado contratante, numa base de reciprocidade, não se prevendo, portanto, sua extensão a residentes de terceiros Estados, e disto, não raro o abuso. Eventuais falhas na redação dos referidos acordos, ou limitações impostas pelos direitos internos dos Estados contratantes, ou, mesmo, pelo Direito Internacional, possibilitam a contribuintes que, a princípio, não se incluíam na relação dos destinatários daquelas normas benéficas, *delas se beneficiarem*. Esta atividade lesiva e ilegal ocorre numa realidade de planejamentos fiscais

abusivos a que a doutrina internacional convencionou denominar *Treaty Shopping* (Schoueri, 1995, p. 20).

Podemos dizer com Becker, citado por Schoueri, que acontece o fenômeno do *Treaty Shopping*, quando alguém, por intermédio da interposição de uma terceira pessoa, obtém a proteção e benefício de um acordo de bitributação que, de outro modo, não seria possível. Schoueri faz críticas ao conceito acima posto, porque Becker, de quem tomara o referido conceito, não teria considerado em seu conceito a intenção do contribuinte, do usuário da sistemática. Disto, de acordo com as conclusões de Schoueri, não há que se falar em *Treaty Shopping* quando o contribuinte é movido por motivos extrafiscais.¹⁰

Observa Schoueri que o *Treaty Shopping* não exige que a pessoa colocada como interposta seja uma sociedade, embora seja o mais frequente. De início, é possível conceber um *Treaty Shopping* pela simples interposição de uma pessoa física, contratualmente obrigada a repassar ao destinatário final os recursos assim obtidos. Também se verifica que não haveria a necessidade, sequer, de que o terceiro interposto fosse uma pessoa distinta do investidor, podendo ser mera filial deste, assevera Schoueri. Pontifica ainda o autor, que tampouco a residência do terceiro interposto deverá ser apresentada como relevante, já que, embora a maioria dos acordos de bitributação se valha do critério da residência, para a concessão de benefícios, não se tratando de algo obrigatório, observando-se, no entanto, que os Estados Unidos, México e Filipinas, mantêm a nacionalidade do beneficiário como um critério relevante. Desta forma, o que importa para efeito da caracterização ou não do *Treaty Shopping* é que a pessoa interposta seja efetivamente beneficiária do acordo, pouco importando, na sua conceituação, onde estaria localizada a residência daquela.¹¹

10 Conforme Schoueri, o *Treaty Shopping* exige que não haja outra explicação para a interposição do terceiro beneficiário do acordo, senão a obtenção das vantagens oriundas deste. E disto, alerta o autor, que teríamos que admitir, que a interposição de terceiro se deveu à intenção, por parte do contribuinte, de obter uma redução da carga fiscal (Schoueri, 1995, p. 21).

11 Pode-se afirmar com Schoueri, desta forma, para fins deste estudo, dizer que o *Treaty Shopping* ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefício (1995, p. 21).

As medidas de solução da bitributação no Brasil. Antielisão, regras cfc – legislation

Aqui se abordará as medidas que podem solucionar o problema da bitributação no Brasil, e encara a questão da elisão fiscal, a começar por romper um paradigma na exposição do assunto, queria falar da sabedoria de Deus e da imperfeição do homem. É verdade, pois já foi no tempo da faculdade, que um dos problemas do direito, que sempre nos foi colocado pelo professor e batia na cabeça, era resolver a justiça no caso concreto, quando se estava diante de lacunas legais ou normativas. Quero dizer que poderia acontecer um fato na vida qualquer, bom ou mal, e sobre o mesmo o homem-legislador não havia feito previsão legal ou normativa acerca dos efeitos que o direito lhe reconhecia, nem havia feito previsão de punição do autor, ainda que o resultado fosse repulsivo socialmente. A sociedade, por intermédio de seus “sábios” descobrira, desvendara, retirara da escuridão, que no mundo do direito e da justiça havia algo que os povos, as nações, as comunidades e a sociedade desenvolveram no tempo e na história, sem muito se dar conta, e que esse fenômeno tinha uma carga de valores, de homenagens, de respeito, e que passou a ser chamado pelos “esclarecidos” de “princípios gerais do direito”, criaram-se então, aceitaram-se reciprocamente as pessoas e os povos, algumas hipóteses em que as lacunas normativas poderiam ser resolvidas, preenchidas, com a aplicação da previsão comportamental deste instrumento, que foi elevado à condição legal e normativa.

Mesmo na presença destas normas dos princípios gerais do direito, havia ainda situações em que, pela generalidade ou pelo receio da sociedade, tais normas eram inaplicáveis. Talvez se devesse buscar outro instrumento com a mesma finalidade, e que não exigisse elaboração teórica tão profunda, e que estaria ligado às tradições milenares, no comportamento, na forma como as comunidades até então resolviam seus conflitos, e então se deu o *status* de norma legal aos costumes. Já se tinha os princípios gerais, os costumes, e com isso aliado aos limitados sistemas de previsão de normas, foram se resolvendo os conflitos, mas mesmo assim, ainda havia situações em que não existia norma qualquer, nem pelos princípios gerais nem pelos costumes, que pudesse ser aplicada ao caso concreto, eis que então, se encontrou na analogia, isto é, se buscara no passado um caso semelhante aplicando-se esta lógica, para resolver os conflitos atuais.

Alguém pode imaginar que a humanidade, a sociedade, não gostaria ter um código normas seguro e completo, clara, precisa, prevista, para cada um dos casos de conflitos que ocorressem em sociedade. Claro que sim, isso é verdade, e o esforço para termos um sistema legal preciso e exato, lógico, vem até a atualidade, com a atuação decidida dos estudiosos, pesquisadores, sábios, juristas, etc., que propuseram e emendaram as possibilidades citadas antes, com a teoria das interpretações, sistemática, hermenêutica, lógica, integrativa, filosófica, teleológica, lógica, e outros. Disto coloca-se com muita clareza, a incapacidade, a dificuldade, a imperfeição do homem, que não tem, nem nunca terá, o domínio da complexidade da sociedade sobre todos os aspectos.

Chama a atenção, de que a multiplicidade de idiomas, a dificuldade das gentes de relativo conhecimento, comete equívocos, erros, que podem ser tidos como grotescos, a exemplo, da qualificação de um comportamento humano chamado de elisão fiscal. Em comentário de Hugo De Brito Machado, este aponta a ambiguidade desta nomenclatura, pugnando para que se chamasse evasão para designar o comportamento ilícito do contribuinte, ao passo que elisão denotaria o emprego de meios legítimos para se conseguir economia no pagamento de tributos (2001, p. 115). A imperfeição não termina aí, Heleno Torres ressalta a impropriedade do termo elisão, propondo nova figura de linguagem classificatória, denominada “elusão”:

É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Par evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termos “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de *elidir*; eliminação, supressão. “Eludir” do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogiramos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição

da obrigação tributária, tal como previsto em lei (Torres, não publicado).

Dos males o menor, ainda que sobrevivam as divergências, existe certo consenso no sentido de que elisão fiscal, no sistema brasileiro, seja uma atitude do contribuinte que lhe propicie economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação, que ainda pode ser considerada do ponto de vista, absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação. Agora vejam, entre nós ficamos debatendo na academia, na universidade, nos tribunais, o significado das palavras (elisão, evasão, elusão) que definem comportamento lícito e ilícito do contribuinte diante do fisco, o que dizer da falha do legislador que lançou em sua obra máxima esse erro de linguagem.

As regras cfc – legislation, o planejamento tributário e seus limites, a legalidade, especificidade, capacidade contributiva. Uma interpretação econômica do direito tributário

Aqui se afirma, entre outros aspectos, que em qualquer negócio, seja ele pessoal ou empresarial que nos envolvemos, nós sempre, inevitavelmente, queremos pagar menos e levar mais. E essa conta não escolhe destinatário, a não ser o próprio empreendedor, que não aceita, senão que o maior e mais proveitoso resultado seja dele. Os gastos do negócio, sejam eles com pessoal, com fornecedores, ou com despesas de expediente, sempre haverá gestão e planejamento, organização para evitar desperdício, economia. Quem pensa diferente não pode nem ser empresário, não pode ter negócio, seja ele de qualquer natureza, não pode nem mesmo ter dinheiro pessoal, salário, economias, porque não saberá administrar. Costaria de pedir vênias ao leitor para começar este tema do “Planejamento Tributário”, quebrando a lógica da sequência da matéria, para falar de falência, sim, falência, da falência do homem dos quarenta escudos. É uma pequena história contada na forma de diálogo por Voltaire, cuja primeira publicação antecederia a própria Revolução Francesa de 1789, e foi retirada de seu livro intitulado “O Homem dos Quarenta Escudos”, que é descrita no capítulo de título: “Falência do Homem dos Quarenta Escudos”, conforme segue:

Folgo em comunicar a todos que possuo uma terra que me daria uma renda líquida de quarenta escudos, se não fora a taxa a que está sujeita. Apareceram vários editos de algumas pessoas que, com tempo à disposição, governam o Estado

do canto de sua lareira. O preâmbulo desses editos dizia que *o poder legislativo e o poder executivo nasceram por direito divino coproprietários de minha terra* e que eu lhes devo pelo menos a metade daquilo que como. A enormidade do estômago do poder legislativo e executivo me levou a fazer um grande sinal da cruz. Que seria se esse poder que preside a *ordem essencial das sociedades*, tivesse minha terra interna? Um é ainda mais divino que o outro.

O inspetor geral sabe que eu somente pagava ao todo doze libras; que era um fardo muito pesado para mim e que teria sucumbido se Deus não me tivesse dado a habilidade de fazer cestos de vime, que me ajudavam a suportar a miséria. Como poderia dar, portanto, de uma só vez vinte escudos ao rei?

Os novos ministros diziam ainda, em seu preâmbulo, que não se deve taxar senão as terras, uma vez que tudo vem da terra, até a chuva, por conseguinte, apenas os frutos da terra é que devem impostos.

Um de seus fiscais veio até minha casa por ocasião da última guerra, pediu-me por minha quota, três sesteiros de trigo e um saco de fava, num total de vinte escudos, para sustentar a à guerra que corria, e cuja razão eu jamais soubera, tendo apenas ouvido dizer que, nessa guerra, nada havia a ganhar realmente para meu país, e muito a perder. Como então eu não tivera nem trigo, nem fava, nem dinheiro, o poder legislativo e executivo me levou preso, e a guerra foi feita da maneira que fora possível.

Ao sair de minha cela de prisioneiro, não tendo mais que a pele sobre os ossos, e encontrei um homem rechonchudo e corado numa carruagem puxada por seis cavalos; tinha seis lacaios e pagava a cada um deles como ordenado o dobro de minha renda. Seu mordomo, tão corado quanto ele, recebia dois mil francos de salário e lhe roubava por ano vinte mil. Sua amante lhe custava quarenta mil escudos em seis meses. Eu o havia conhecido outrora, na época em que ele era menos rico do que eu; agora, para me consolar, me confessou que tinha uma renda de quatrocentas mil libras.

Poxa! Pagas então duzentas mil libras ao Estado, indagando lhe disse, para apoiar a vantajosa gue-

rra que sustentamos, pois eu, que tenho exatamente minhas cento e vinte libras, devo pagar a metade delas.

Eu! Respondeu-me o amigo, contribuir para as necessidades do Estado! Estás brincando, meu amigo. Herdei de um tio meu, que ganhou oito milhões em Cádiz e Surata, não possui uma polegada de terras. Toda minha fortuna consiste em contratos, em títulos da praça, não devo nada ao Estado, compete a ti entregar a metade de tua subsistência, pois tu és um proprietário de terras. Não compreendes que, se o ministro das finanças exigisse de mim, algum auxílio para a pátria, seria um imbecil que não sabe calcular? Pois tudo vem da terra, o meu dinheiro e os títulos não são mais que garantias de câmbio, em vez de arriscar no jogo do faraó cem sesteiros de trigo, cem bois, mil carneiros e duzentas sacas de aveia, jogo pacotes de ouro que representam essas mercadorias repugnantes. Se, depois de ter cobrado o imposto único sobre esses produtos, ainda me viessem pedir dinheiro, não percebes que seria uma dupla cobrança? Que seria exigir duas vezes a mesma coisa, meu tio vendeu em Cádiz por dois milhões de trigo produzido pelos agricultores e por dois milhões em tecidos fabricados com a lã dos criadores, ganhou mais de cem por cento nesses dois negócios. Bem, podes compreender que esse lucro foi auferido sobre terras já taxadas, o que meu tio comprou aqui por dez centavos, vendeu por mais de cinquenta francos no México e, descontadas todas as despesas voltou com oito milhões.

Convém resaltar amigo, que seria uma horrível injustiça reclamar dele alguns óbulos sobre os dez soldos que ele pagou de impostos. Se vinte sobrinhos como eu, com tios que teriam ganho oito milhões de francos cada um no México, em Buenos Aires, em Lima, em Surata ou Pondichery, emprestassem cada um ao Estado, somente duzentos mil francos, para as necessidades urgentes da pátria, isso importaria em quatro milhões, que horror! Pare com isso, meu amigo, tu que desfrutas em paz de uma renda clara e líquida de quarenta escudos, serve bem a pátria e vem algumas vezes jantar com minha criadagem.

Devo reconhecer meu amigo, que esse discurso plausível me levou a refletir muito, mas em nada me consolou.¹²

Interpretem senhores, da forma como acharem melhor ou como convier, da forma mais perfeita dentro de seus interesses. Os fiscais e os representantes do governo e do Estado, do *establishment* o farão de uma forma, o contribuinte, o empresário, o homem de negócios olhará e verificará que o legislador francês da época deixou espaço, foi imperfeito, como hoje em qualquer lugar do mundo ainda acontece, e como dito no início, deixou o óbvio para ser descoberto por aqueles “sábios”, e enquanto não for fechada a lacuna normativa posta, estará aberto o caminho para a realização de planejamentos, organizações, diretivas e gestão tributária, para evitar a ocorrência do fato gerador, da hipótese de incidência tributária, sempre dentro da realização de negócios legais, sem fraude, sem sonegação, sem dissimulação, apenas o aproveitamento legal da “ignorância” do legislador ou de sua confessada “imperfeição” como homem, por que, como dito no início deste capítulo pelo antropólogo Darci Ribeiro, citado pelo professor Lenio Luiz Steck, de que “*Deus é tão treteiro, que faz as coisas tão recôndidas e sofisticadas, que ainda precisamos de certo tipo de gente – os cientistas – para desvelar as obviedades do óbvio. É da “natureza” do óbvio estar no anonimato. Está aí para ser desvelado, desobnubilado. Dizer que algo está aí, apontar para ele*” (2010, p. 9).

O que se insiste em mostrar com o pensamento antropológico acima, é que a vida em sociedade se reveste de grande complexidade, dinâmica, reinventiva, e está sempre num processo natural de alteração de suas condições, sempre um passo à frente do saber humano. Enquanto isso, o processo intelectual do homem busca os “mistérios” da vida, em sua complexidade, e precisa elaborar e contemplar, estudar, criar e recriar para ver se funciona, esperar para experimentar os efeitos, pesquisar para conhecer suas bases fundamentais, e por isso se conclui que os sistemas legais serão sempre incompletos e sujeitos a interpretações, em verdade, são um reflexo virtual

12 Voltaire. *O Homem dos Quarenta Escudos*. Título original em Francês: *L'Homme aux Quarante Écus*. Tradução de Antonio Geraldo da Silva, diagramação de Cibele Loreto Lima, revisão de Maria Nazaré de Souza Lima Baracho, colaboradores, Luciana Oliveira Dias. Coordenação Editorial de Ciro Mioranza, São Paulo: Editora Escala, sem anotação de data. Segundo citação no livro, a primeira publicação do original em idioma inglês teria sido no ano de 1775, pp. 15-17.

da incapacidade humana de esgotar a sabedoria, são obra não concluída da pela imperfeição humana. Qualquer planejamento ou organização, de qualquer coisa ou negócio, é sempre um artifício humano para transpor a própria incapacidade de saber de antemão o resultado, e de prevenir dos obstáculos e das fendas, ou conhecê-las em todas as suas particularidades para delas ainda se valer, utilizando-as para enfrentar tempestades e feras selvagens, e isto é lícito, permitido e autorizado, e é do sistema. Da mesma forma o processo de gestão e de logística em qualquer negócio, são igualmente instrumentos desenvolvidos pelo homem para suprir suas deficiências de antever o final, o resultado, o saber completo, dentro do que ele poderia prevenir o inorganizado e o selvagem.

Deve estar claro num planejamento qualquer da vida, num programa de organização e num processo de gestão, onde os efeitos da ação vão refletir resultados diversos, bons ou ruins sobre outras pessoas ou sobre o Estado, como é o caso do "Planejamento Tributário", haverá este "jogo" da Bela e da Fera (*Beauty and the Beast*), do "Gato e Rato", do "Bem e do Mal", do "Gato e do Cachorro", onde o contribuinte quer pagar menos diante do defeito e da imprecisão legislativa, e da lacuna legal, e o Estado, através do fisco quer arrecadar mais, todos, aproveitando-se das falhas ou insuficiências do legislador.

As medidas bilaterais de solução do problema da bitributação

Se aborda aqui o tema da das medidas encontradas pelas nações, da multiplicação de tentativas de negociações para à estipulação de acordos internacionais destinados ao tratamento das categorias retributivas com implicação transnacional, algumas organizações internacionais têm procurado desenvolver modelos de convenções que possam servir como parâmetros de orientação aos países nos respectivos trabalhos preparatórios de realização de convenções sobre o tema, e que têm conseguido significativo e considerável progresso para o Direito Internacional Tributário, principalmente no que concerne à redução do fenômeno da bitributação. Aliás, este é o caminho recomendado por Schoueri para a solução do *Treaty Shopping*, ou seja, o uso abusivo dos tratados e convenções internacionais. É válido, portanto, a ênfase dada e a importância do estudo das soluções acerca da bitributação através dos tratados e convenções internacionais.

XXIII - as contribuições sociais no direito brasileiro

Saliente-se por oportuno, que o fenômeno da bitributação internacional não é expressamente vedado por qualquer ordenamento jurídico internacional, como já referido anteriormente, no entanto seus malefícios de ordem econômica e financeira devem ser enfrentados pelos Estados, a fim de assegurar um desenvolvimento do comércio e dos negócios internacionais e resguardar a competitividade do sistema. Transparece neste contexto, a importância das Convenções Modelo contra a dupla tributação, as quais devem ser utilizadas como parâmetros, exemplos, na elaboração de tratados pelos países, que tenham como objetivo a diminuição dos efeitos econômicos nocivos e prejudiciais provenientes da bitributação sobre a renda proveniente do exterior. Neste contexto, é novamente importante referir, que os tratados internacionais para evitar a bitributação de que o Brasil é signatário, seguem o modelo da OCDE, e desta maneira, têm como objetivo principal a eliminação da bitributação internacional, unicamente no que diz respeito à tributação direta sobre renda. O que se quer dizer, é que a princípio, as chamadas "contribuições", normas de conteúdo tributário, incidentes sobre o comércio internacional, são uma realidade apenas brasileira, e que não deveriam gerar seus efeitos, ou sobrecarregar as negociações internacionais, por não serem declaradamente "impostos" sobre a renda.

Ocorre que o comércio internacional brasileiro, resta excessivamente onerado pela tributação indireta da renda em vigor, por intermédio das "contribuições", *ex vi*: são contribuições sociais, como COFINS Importação e PIS Importação, que em geral são incidentes na forma de cascata, e não observam os princípios que norteiam a cobrança do IRPJ. Neste sentido, Martins Filho, ao afirmar que o legislador ordinário brasileiro, senão o próprio constituinte reformador, com objetivo deliberado de aumentar a arrecadação do Estado resolveu mudar a natureza (transmudar) das contribuições sociais, para torná-las verdadeiros impostos indiretos, contrariando, assim, tanto o constituinte originário como as próprias normas jurídicas internacionais, bem como as teorias de tributação mundialmente aceitas. Finaliza o autor, dizendo que se trata de uma reforma à brasileira, peculiar ao Brasil (2005, p. 70). Com as medidas legislativas levadas a efeito pelo legislador brasileiro, houve a completa

descharacterização da natureza das contribuições sociais, principalmente o PIS e a COFINS, para alcançar os rendimentos provenientes das trocas comerciais originadas no processo de integração internacional (Noronha, 2008, p. 64).

Pelas considerações anteriores, pode-se acrescentar que o êxito do processo de integração econômica do mercado mundial depende, fundamentalmente, do respeito aos princípios do Direito Internacional, mas especialmente do Direito Tributário Internacional, pela sua finalidade de assegurar um desenvolvimento igualitário e sustentável dos Estados. Deve-se, portanto, cuidar da adequação dos sistemas tributários internacionais, para deles eliminar os efeitos danosos da bitributação internacional. A iniciativa legislativa de eliminar a “discriminação” que adveio com a incidência do PIS e da COFINS Importação no sistema de tributação brasileiro, se tornou irrelevante para os objetivos iniciais de sua criação, isto é, para funcionar como um instrumento de correção das distorções sofridas pelas normas tributárias incidentes sobre produtos nacionais no comércio internacional, pois, mesmo com o PIS e a COFINS em vigor no atual formato, o nosso comércio internacional restou ainda prejudicado, pela falta de competitividade causada pelo aumento da carga tributária, provocada pela incidência destas contribuições, e desta forma, o recrudescimento das importações brasileiras, em função do preço final da mercadoria.

CONCLUSÃO

Pelas considerações anteriores, pode-se dizer que o êxito do processo de integração econômica do mercado mundial depende, fundamentalmente, do respeito aos princípios do Direito Internacional, mas especialmente do Direito Tributário Internacional, pela sua finalidade de assegurar um desenvolvimento igualitário entre os povos.

Sabia-se desde o início deste trabalho da dificuldade que se enfrentaria na tentativa de abordar em caráter transdisciplinar assuntos ou temas que envolvessem alguns dos maiores e mais extensos problemas atuais da ciência: Direito Tributário Internacional, Negócios Internacionais, Inovações Nanotecnológicas e o Comércio Internacional Justo, isto é, o “*Fair Trade*”.

A preocupação com que se tratou o processo de integração econômica e política regional, dentro da atual guinada da globalização ou mundialização em curso, requer um olhar mais que profundo e especial, mas

um olhar reflexivo ao passado, e o mais distante possível, e por isso, os tratados mais distantes, e sobre os assuntos mais diversos tiveram que ser abordados, ainda que resumida e rapidamente. As contradições que o processo de integração econômica engendrou em todos os tempos, como um resultado do comércio e dos negócios de um lado, mas também, como o resultado das guerras de outro, senão quando do seu contrário, os tratados e acordos foram utilizados como instrumentos da realização da paz.

No curso das pesquisas deste trabalho, se pode perceber com um grau de nitidez muito grande, que o sofrimento dos povos foi o diferencial para que as nações comesçassem a realizar tratados, os mais diversos, eis que, até a eclosão da Primeira Grande Guerra Mundial, e seu processo de paz, que dispensam maiores comentários sobre suas forças devastadoras, o número de tratados internacionais realizados eram relativamente poucos, e até mesmo irrelevantes.

O fato ou o efeito de existirmos como seres humanos e como nações independentes, e principalmente, o fato de existirem ao nosso redor recursos naturais díspares e passíveis da cobiça alheia, é o que nos fizeram sujeitos da tentativa de afirmação das comunidades internacionais e das nações com estes caracteres especiais e particulares, e por isso estas características teriam sido as principais responsáveis pelas manifestações da barbárie, selvageria, e das guerras entre nações, pela dominação de umas pelas outras, na tentativa de destruição de humanos e da anexação de povos (nações). As quebras de regularidade institucional, da legalidade, não foram fatos isolados na história, muito pelo contrário, elas foram uma regularidade em toda a antiguidade, mantiveram-se na idade média, e se consolidaram na modernidade. As descobertas rudimentares da ciência se contrapunham às crenças religiosas, e por serem fonte de discórdia, detonaram dezenas, senão, centenas de guerras entre estas duas opiniões, ou entre seus seguidores. A descoberta das máquinas, do tear mecânico, etc., teriam causado as revoluções da modernidade, eis que contrapunham trabalhadores e industriais em ascendência econômica. A pobreza e a riqueza, antes de serem compreendidas como um efeito nefasto da má gestão do homem sobre as coisas da natureza viraram conflitos insanáveis de toda humanidade. As línguas e os costumes, o uso da natureza por uns e por outros, animais sagrados, rios e montanhas veneradas, foram motivo para conflitos de toda ordem, entre povos e concepções de vida. Já foi muito tarde, que alguns poucos descobriram

que o todo (natureza) é um todo, (geocêntrico) e que as particularidades (homocêntrico) são apenas partes integrantes deste todo homogêneo na origem, e por isso, devem ser estudadas considerando-se o todo, e refletindo-se na decisão também as outras particularidades, observando-se a ordem de importância de cada parte, na constituição do todo.

Disto resulta que integrar é retornar ao todo, é tornar íntegro, é buscar de volta o todo, quebrado por alguma razão. Globalizar, Mundializar, Universalizar seria a hipótese de formar um entendimento acerca do todo, que está em todo lugar ao mesmo tempo, e não está em nenhum, isto é, devemos formatar uma compreensão de que o particular é apenas uma parte do todo, que precisa servir a harmonia daquele, e às razões daquele.

Para se realizar este grande evento da tentativa de integrar o que se havia partido, ou o que nunca havia se integrado, se passou a dividir novamente o todo, na tentativa de compreender o que deveria ser integrado: impérios, política, economia, indústria, inventos, terras, rios, mares, comércio, máquinas, etc., nos negócios internos, nacionais, e nos negócios internacionais se criaram outras tantas ideias, similares ou ficcionais, que se chegou a criar centenas de organizações, ONU, OEA, FMI, BIRD, BID, agências diplomáticas, secretarias internacionais, governos sobre assuntos os mais diversos.

Descobriram os “inteligentes” deste processo (governos do velho continente) o que se achava encoberto até então (Dussel, 1993, p. 13), o velho mundo construiu navios veleiros enormes, navegadores perspicazes que saíram aos mares, e a América que “não existia” foi finalmente “descoberta”, o comércio que não existia entre as nações foi “descoberto”, as populações locais, que nunca imaginaram a existência de um “Deus europeu”, foram informadas da existência deste criador, e mais, de que eles e tudo aquilo que eles já estavam utilizando como seus há séculos, por si, seus pais e todos os ancestrais, seria invenção deste “Deus”, e que este, teria outorgado mandato aos europeus, de há muito sobre a propriedade de tudo o que existia no local, e que eles seriam apenas “colônias” e “colonizados”, e que deveriam obediência àqueles. A particularidade, portanto, deste mandato de outorga divina estaria no fato de que não apenas os recursos naturais teriam sido transferidos por este especial mandado da ordem divina, mas as pessoas que sobre estas terras viviam, seriam parte integrante dela, e seriam igualmente propriedade daqueles es-

peciais mandatários recém chegados do “velho continente” (Vicent, 1992, p. 40). Tanto isso é verdade, que as terras que se chamavam ou designavam como nomes complicados, geralmente indígenas, em línguas “incompreensíveis” (aos europeus) ou que nem se chamavam porque não era uma preocupação local dar nomes aos lugares, passariam a designar-se de Colômbia, São Cristóvão, Cabralia, América, etc.

Portanto, não é difícil nem fora dos olhos e da lógica, assimilar o que se quer dizer acima, isto é, de que as coisas andaram mal na baixa idade média e no início da modernidade no respeito com o homem e com a natureza, e que o foco a ser desvendado naqueles tempos era mesmo o econômico, a riqueza, a maquinaria, o domínio das terras e do mar, a construção de impérios para alcançar aqueles outros objetivos, e tudo aquilo que fosse possível, inclusive aprisionar os homens, porque as suas mulheres não se precisava nem considerar nesta dominação, pois eram consideradas apêndices dos maridos, que dominados, todos serviriam aos objetivos da metrópole europeia, sem maiores discussões ou gastos adicionais – os escravos e serviços da metrópole.

A linguagem estabelecida no final da Baixa Idade Média e durante grande parte da Modernidade foi a de “metrópole e de colônia”, com o que se conviveu até meados do século XX em largos espaços territoriais do mundo, até finalmente chegarem os tempos de independência do povo da Índia, dos povos africanos e asiáticos, etc.

Onde se pretende chegar com esse argumento conclusivo? A resposta não é tão complicada assim. Em qualquer lugar onde se desconsidera o “homem” como elemento intrínseco e integrante da grandeza da mãe “natureza”, em todos os seus outros aspectos intrínsecos, a catástrofe, a desgraça, a fome e a miséria, não tarda a se apresentar, e aparece nas formas mais diversas, inclusive pela revolta da própria natureza. E dependendo da voracidade com que estes recursos ambientais, “homens e outros recursos naturais” foram atacados e devorados e devastados, será a reação de seu contrário, a vida, como elemento de insistência para a eternidade, não como ato intencional, racional e intelectual, organizado, porém, em geral como uma força intuitiva de inevitável vontade de sobrevivência, de existir saudável e limpo, em confronto com a degradação humana e dos espaços da vida destruídos, do planeta verde agonizante, em atos levados a efeito pelos seus algozes em momento ou momentos imediatamente anteriores, e eis a

revolta: Catástrofes, Ciclones, Nevascas, Maremotos, Terremotos, etc.

Como se pode observar, a “natureza”, “Pátria-Mãe do Planeta-Terra” por intermédio de seus legítimos e conscientes representantes, os “homens”, começaram a dialogar recentemente, com aqueles agentes dos negócios e das descobertas de inovações mundiais, que haviam intuído e achavam sinceramente que estavam no centro da vida e das coisas: reis e impérios, economia, maquinaria, indústria, agricultura, diplomacia, governos, ONGs, e assim começou um novo tempo para os dois lados. Iniciou o tempo do “Planeta Terra” e dos “Homens” do presente e para o futuro, que passaram a ocupar seu lugar à mesa dos negócios locais e internacionais, dos governos e dos ministérios, da diplomacia, das ONGs, das empresas e dos grandes negócios, sem que os elementos ou agentes da economia, da indústria, da maquinaria e dos inventos, fossem desconsiderados ou desprezados em sua grande importância, eis que necessários tanto quanto aqueles outros ao futuro, porém, cada um em seu espaço de consideração e apreço em nome do bem maior, o “Planeta Terra” e o “homem”, e com o valor que lhes é intrínseco e próprio, e daquilo que poderiam, desejariam, queriam e teriam obrigação, cada um, contribuir para a continuidade da vida atual, e garantir a das gerações que ainda estão no porvir.

A humanidade teve que experimentar e viver dentro desta angústia e tragédia intelectual, a “vontade” dos cientistas de encontrar um caminho seguro da afirmação daqueles pressupostos afirmativos de antes (baixa idade média e modernidade), da individualidade, ou racionalidade estrita (até o século XX), ou da radicalização do naturalismo, e assim, surgiram teorias, as mais diversas, para justificar a compartimentalização científica, as chamadas “caixinhas” científicas, onde para cada “ramo”, ou ramificação, área, atividade, espaço, era dedicado uma “sabedoria” sem uma comunicação com o todo, e disto se justificou durante muito tempo, o tratamento dado às diversas descobertas e inovações científicas, as inovações em nanociências, intervenções na natureza e na vida do homem, como ramos sem comunicação, sem contato entre si, sem influência recíproca, sem inter ou transdisciplinariedade. Era o tempo do cientista de uma área “cego” para a outra área.

E eis que veio o tempo do verdadeiro domínio, não do homem, nem dos recursos naturais e da acumulação de riquezas, mas da ciência como atividade

totalizante, afinal a globalização teria que afetar a forma de se pensar as coisas e os inventos, para a perpetuação de todos e do Planeta Terra como lugar desta realização planetária.

Começaram as nações a realizar tratados, convenções, acordos para prestigiar o homem e viver em paz, organizar sua atividade econômica, seus negócios, evitar os abusos na tributação de fronteira, crescer economicamente numa relação recíproca, negociar com o mundo inteiro com respeito, e muitas nações acharam por bem, que somente poderiam alcançar estes objetivos, somando suas forças a outras forças nacionais, e por isso constituíram blocos de integração econômica e instituíram políticas regionais, ou mesmo comunidades vivas, outrora em guerra, agora em paz, e agora com mesma moeda e governos compartilhados, somando costumes, e não dividindo, liberando o trânsito de mercadorias e pessoas, respeitadas as línguas locais, e chamaram tudo isso de “comunidade de nações”, sem mais levar em conta línguas, costumes, religiões, para se juntarem e alcançarem objetivos de diversas ordens, colocando, a paz e a preservação do mundo e do Planeta Terra, das pessoas como “gente” em primeiro lugar, o “Planeta Vivo”, para a geração atual e para as vindouras, devotando o máximo respeito aos espaços ambientais e naturais, pondo-os na ordem do dia. Nada mais justificado, do que aquele que assumira então o nome de “Velho Continente” ser nomeado agora como a primeira “Nova Comunidade Unificada de Nações” a Comunidade Europeia.

Diz-se sempre, que aquele país ou agente que mais mal fez contra a humanidade, mais obrigação tem de se redimir em fazer mais bem agora, e compensar o mal que fez no passado. Assim, aparece agora a nação das nações dominadoras, guerreiras e conflituosas, os EUA, se sujeitando e assinando os mais variados tratados e convenções internacionais na tentativa de reformar ou avalizar a preservação do meio ambiente e os recursos naturais ainda disponíveis.

Surgem as integrações regionais, o NAFTA, MERCOSUL, Comunidade Europeia, etc., e tantas outras, na África, na Ásia e na América, todas, na tentativa de apagar as guerras dos séculos que se antecederam, para se juntarem em causas comuns, em geral ligadas fortemente na presença da defesa dos aspectos humanos e ambientais, porque a natureza não pede licença, ela arrasa, derruba, reage, exige atitude, e não obedece às fronteiras erguidas pela “metrópole” no século XVIII por seus representantes colonialistas.

Destas medidas de integração, nasceram os blocos de negócios comerciais, e por conta deles, a discussão em torno dos impostos incidentes nas atividades das fronteiras. A alfândega, historicamente tem sido um espaço de arrecadação dos governos, e por conta dos conflitos, o acirramento nos postos de alfândega. E eis que os novos tempos devem ser considerados.

Integração, blocos econômicos, rios que nascem num lado nacional, e se vão por outros lados e nações, e em outros países, e assim a preservação não é mais a responsabilidade de um único país, mas de uma região continental de países. Por conta disso, vieram incidências de descobertas sobre a preservação ambiental e da vida ribeirinha e transfronteiriça, e a atuação e os efeitos das chamadas inovações científicas e nanotecnológicas, que atuam sem fronteiras e agem por conta de seus inventores, e sem lares e corações, de um mundo até o outro, e deles até a mesa dos consumidores, que compram e comem tudo sem saber seus efeitos colaterais.

As cadeias de atividades conservacionistas, os movimentos ecológicos, já não estão mais reservadas às atitudes de uns e outros, mas na atenção de todas as pessoas e da natureza como um todo, e na preservação das gerações futuras, e na responsabilidade de todos aqueles que trabalham com a atividade científica inovadora, reprimindo os nanomateriais lançados no ambiente sem a responsabilidade de uma gestão responsável dos riscos. As inovações da nanotecnologia atuam e têm seus efeitos intrínsecos diretos na medicina, odontologia, biologia, agronomia, economia, eletrônica, direito tributário e societário, isto é, pode-se dizer que ela está nas atividades mais diversas que se possa imaginar, e leva seus efeitos para todas as atividades da vida. Até os serviços burocráticos têm os seus efeitos nanotecnológicos, quando atuam em laptops, computadores, linhas de telefonia, etc., sem se perceber, e na ponta dos estimuladores do mercado consumidor.

Por conta desta intensa atividade política internacional entre os governos e as nações; guerras, anexações, independências nacionais que se foram no tempo e outras recentes e ainda sentidas na vida e visíveis aos olhos; tratados de paz e de amizade, verdadeiros e falseados, intenso comércio internacional justo e injusto, negociações privadas dentro e fora dos processos de integração regional, manifestações políticas e econômicas contra e a favor do processo de globalização, senão da mundialização de todas as atividades da vida, é que adveio uma nova realidade

mundial, onde, a cada dia o espaço do Planeta Terra se tornou ao mesmo tempo grande e pequeno, porque as tecnologias e os meios de comunicação e de informação nos dão a noção de espaço e de tempo real e imediato sobre tudo, enquanto outrora, esse processo era secular e se perdia no imaginário, e era inalcançável no espaço, senão impossível aos mortais, ou alcançável apenas por poucos fidalgos, e com especiais condições econômicas e culturais.

Eis que surge o tempo da integração regional, que tornou o local uma expressão regional e também do mundial e do global, e os negócios internacionais um espaço do cotidiano; as grandes feiras, *Hannover, Hong Kong, Pequim, etc.*, passaram a integrar o ambiente do cotidiano empresarial, e da ambição dos governos nacionais, estaduais e locais, na sua voracidade arrecadatória de incidências tributárias. Empresas e personalidades que comandam negócios no Brasil, nos EUA e na Alemanha, também são sócios, controladores e dirigentes de negócios na Índia, China e na África do Sul.

É, pois, por conta deste fenômeno da internacionalização dos negócios, que os conceitos restritos em outros tempos, como *Holdings, Controlled Foreign Companies, Agentes de Negócios, Sócios ou Associados, Gerentes, Procuradores*, bem assim conceitos novos, como o de Estabelecimento Permanente, *Transfer Pricing, Treaty Shopping*, passaram a participar e alargar estes conceitos dentro do fenômeno e das características do comércio e dos negócios internacionais atuais, e disto resultou em consequência, uma preocupação e ao mesmo tempo uma obrigação para os governos do mundo inteiro, de legislar sobre estes fenômenos, e o meio legal e constitucional encontrado para alcançar estes objetivos, foi através dos tratados internacionais, tratados para evitar a multi ou pluri-tributação; e surgiram os tratados e convenções para evitar a incidência em duplicidade de impostos sobre o mesmo fenômeno da vida, não importando se ele aconteceu na Índia ou no Brasil, nos EUA ou no Paraguai.

É por esta razão que se pretende confirmar aqui a hipótese que se propõem e sustenta esta pesquisa, com o estudo, pesquisa e abordagem transdisciplinar dos fenômenos e dos estudos científicos da integração, seja ela regional ou continental, da globalização econômica e política em curso; da realização dos negócios internacionais, e da incidência de impostos variados, dos tributos e demais incidências fronteiriças, alfandegárias e aduaneiras, para ao final

se afirmar e concluir que não se pode estudar a incidência tributária sobre fatos que têm conexão internacional, desconsiderando-se o trato que o produtor da relação local de produção, isto é, se ele obedece às normas trabalhistas, ambientais e aquelas relacionadas aos direitos humanos, que fazem de sua atividade, o cumprimento da ordem de comércio justo "*fair trade*", e se o cientista, o estudioso, o descortinador das inovações, observe, e estimule, e atue dentro dos princípios da preservação, da precaução, e da informação correta ao consumidor, e de uma gestão adequada dos riscos das inovações nanotecnológicas, e por consequência, se os governos, e se as autoridades públicas consideram todos estes comportamentos para estimular as posturas corretas e protecionistas, oferecendo estímulos de redução tributária aos corretos ambientalmente, e multando e punindo os poluidores e incorretos socialmente, aqueles que exploram da mão-de-obra escrava ou semi-escrava, em desconsideração com as normas internacionais, e os tratados sobre direitos humanos, vigentes em con-

venções e tratados realizados entre as nações para proteger o Planeta Terra e as pessoas que o habitam e aquelas gerações que ainda haverão de habitá-lo no futuro.

Conclui-se que a análise e o estudo transdisciplinar dos fenômenos apontados não é uma opção do cientista em suas pesquisas e decisões, mas uma obrigação inescusável para que este não chegue a conclusões equivocadas, e distantes dos objetivos e fins da própria existência humana. É lógico que os governos e as nações por intermédio de seus sistemas tributários devem estimular o comércio justo, o "*fair trade*", isto é, aqueles produtos e produtores que fazem uma gestão adequada dos riscos das nanotecnologias, e por conta disso, menos impostos, menos tarifas alfandegárias, etc. E ao contrário, se espera que o "poluidor pagador" seja cada vez mais punido e mais multado, ao ponto de deixar de existir como agente de qualquer negócio, e em qualquer espaço, seja nacional ou internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amaral, A., & Yamashita, D. (2005). PIS e COFINS sobre importação de produtos: ilegalidades e inconstitucionalidades. En *PIS E COFINS, Questões Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin.
- Ataliba, G. (2004). *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros.
- Ávila, H. (1999). Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. En Ingo, W. Sarlet, (Org.). *O direito público em tempos de crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel e Alexandre Pasqualini*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
- Ávila, H. (2004). *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional*. São Paulo: Saraiva.
- Ávila, H. (2006). *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros.
- Ávila, H. (2009). *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros.
- Baker, P. (1994). *Double taxation convention and international tax law*. London: Sweet and Maxwell.
- Barenfeld, J. (2005). *Taxation of cross-border partnerships*. Amsterdam: IBFD,
- Barreto, P. (2001). *Imposto sobre a renda preços de transferência*. São Paulo: Dialética.
- Becker, A. (2002). *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus.
- Bellan, D. (2010). *Direito tributário internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação*. São Paulo: Saraiva.
- Boiteux, F. (2004). As sociedades coligadas, controladoras, controladas, e a tributação dos lucros obtidos no exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 105, 20.
- Borges, A. (1992). *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/EDUFPI.
- Bracco, P. (2004). CFC legislation e trattati internazionali: le recenti integrazioni al Commentario Ocse e il loro valore ermeneutico. *Rivista di Diritto Tributario*, XIV(2).
- Buergenthal, T., & Maier, H. (1990). *Public international law, in a nut shell*. St Paul: West Publishing.
- Buhler, O. (1968). *Principios de derecho internacional tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Cahiers De Droit Fiscal International. (2004) Volume 89. Rotterdam: Internacional Fiscal Association.
- Caliendo, P. (2005). *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: Editora dos Tribunais.
- Carrazza, R. (2004). *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros.
- Carvalho, P. (2000). *Curso de direito tributário*. 13. São Paulo: Saraiva.
- Carvalho, P. (1999). *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva.
- Casella, P. (2005). *Direito internacional tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin.
- Castro, L. & Ribeiro, A. (Org.). (2010). Caso Prévost: planejamento tributário internacional e o conceito de beneficiário efetivo dos dividendos pagos a holding holandesa, nos termos do tratado Canadá-Holanda. En *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Ed.
- Coelho, S. (1998). *Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. planejamento fiscal – teoria e prática*. São Paulo: Dialética.
- Coelho, S., & Misabel, D. (2004). Relações tributárias entre controladoras e controladas com vantagens fiscais - elisão lícita de tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 79, 130.
- Dal Ri Junior, A. (2004). *História do direito internacional; comércio e moeda; cidadania e nacionalidade*. Florianópolis: Fundação Boiteux.
- Dallari, P. (2003). *Constituição e tratados internacionais*. São Paulo: Saraiva.
- Dória, A. (1971). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael.
- Durán, N., Mattoso, L., & Moraes, P. (2006). *Nanotecnologia: introdução, preparação e caracterização de nanomateriais e exemplos de aplicação*. São Paulo: Artliber.
- Dussel, E. (1993). *1492 O Encobrimento do Outro: a origem do mito da modernidade*. Conferências de Frankfurt. J. Petrópolis: Vozes.
- Fontana, R. (2013). O futuro incerto dos regimes de sociedades estrangeiras controlada dos estados membros da União Europeia. *Revista de Direito Tributário Internacional*. 4,.

- Fraga, M. (2001). *O Conflito entre tratado Internacional e norma de direito interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira*. Rio de Janeiro: Forense.
- Furasté, P. (2005). *Normas técnicas para o trabalho científico. elaboração e formatação*. Porto Alegre: Furasté.
- Giddens, A. (2003). *Mundo em descontrolo: o que a globalização está fazendo de nós*. Rio de Janeiro: Record.
- Gonçalves, J. (2004). Imposto sobre a renda - resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*.
- Guerreiro, R. (1998). *Planejamento tributário: os limites de licitude e ilicitude. Planejamento fiscal-teoria e prática*. São Paulo: Dialética.
- Machado, H. (2001). *A norma antielisão e o princípio da legalidade-análise crítica do parágrafo único do art. 116 do ctn. O planejamento tributário e a lei complementar 104/01*. São Paulo: Dialética.
- Martins, L. (2005). *A harmonização tributária e o federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica internacional*. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Universidade Federal do Ceará.
- Martins, P. (2007). *Nanotecnologia, sociedade e meio ambiente em São Paulo, Minas Gerais e Distrito Federal*. São Paulo: Xamã.
- Mello, C. (1997). *Direito internacional público: Tratados e Convenções*. Rio de Janeiro: Renovar.
- Mello, C. (2001). *Direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar.
- Misable, D. (2001). A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios segundo a lei complementar n. 104, de 10 de Janeiro de 2001. En *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar n. 104/01*. São Paulo: Dialética.
- Misabel, D., & Calmon, S. (2005). A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior por Subsidiárias, Controladas e Coligadas e os Paraísos Fiscais. En Rocha, V. (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética.
- Moreira, G. (2003). *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras.
- Morgenthau, H. (2003). *A política entre as nações: A luta pelo poder e pela paz*. Tradução de Biato, O. Brasília: Editora Universidade de Brasília, Imprensa oficial do Estado de São Paulo, Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais.
- Morin, E. (2002). *As duas Globalizações: complexidade e comunicação, uma pedagogia do presente*. Porto Alegre: Sulina/EDIPUCRS.
- Noronha, F. (2008). *Revista CEJ Brasília, Direito Tributário*. XII(40), p. 64.
- Nunes, A., & Avelãs, A. (2007). *Constituição Europeia: a constitucionalização do neoliberalismo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais & Portugal: Coimbra Editora.
- Okuma, A. (2004). Da tributação das empresas controladas e coligadas. En Torres, H. (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin.
- Oliveira, R. (2002). A disponibilidade ficta de lucros de coligadas ou contratadas no exterior. En *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética.
- Oliveira, R. (2003). O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. En *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética.
- Panzarini, C., & Russo, R. (2006). A compatibilidade entre as regras de cfc e os tratados internacionais. *Revista de Direito Tributário Internacional*, 1(3).
- Pimentel, L., Dreyzin De Klor, A., & Fernández, D. (Org.). (2005). *Direito do comércio internacional: litígio judicial internacional*. Buenos Aires - Florianópolis: Zavalia, Fundação Boiteux.
- Pistone, A. (1994). *La tassazione degli utili distribuiti e la thin capitalization: profili internazionali e comparati*. Padova: CEDAM.
- Pires, A. (1998). *Harmonização tributária em processos de integração econômica. En Estudos de direito tributário em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense.
- Plagnet, B. (1986). *Le principe de cette méthode est simple: l'État de La résidence n'assujettit à l'impôt les revenus qui sont imposables, selon La convention, dans l'État de La source des revenus ou de La base fixe*. (Droit fiscal international), Paris: Litec.
- Prokisch, R. (1994). A interpretação dos tratados de dupla tributação. *Fisco* 68, 27.
- Raad, K. (Ed.). (2002). *Materials on international e EC tax law*. Amsterdam: IBFD.
- Rezek, J. (1984). *Direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Forense.
- Rezek, J. (2002). *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 9. São Paulo: Saraiva.

- Rodrigues da Silva F., Catão, A., & Vinhas, M. (2001). *Harmonização tributária no mercosul*. São Paulo: Aduaneiras.
- Rothmann, G. (2006). Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital? En *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10. Vol. Oliveira, V. (Coord). São Paulo: Dialética.
- Schoueri, L. (1995) *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- Schoueri, L. (2003). Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Direito Tributário Atual*, 17, 30-31.
- Schoueri, L. (2006). Preços de transferência no direito tributário brasileiro. *Revista e atual.*
- Schoueri, L. (2008) *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin.
- Silva, G. (1971). *Conferência de Viena sobre o direito dos tratados*. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional.
- Silva, R. (1998). *Tratados dos paraísos fiscais*. São Paulo: Observador Legal.
- Silva, S. (2003). *Integração econômica e harmonização da legislação tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Maitto da Silveira, R. (2006). Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de Partnership Joint Ventures. São Paulo: Quartier Latin.
- Stiglitz, J. (2002). *A globalização e seus malefícios*. São Paulo: Futura.
- Streck, L. (2010). *O que é isso-decido conforme minha consciência?*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora.
- Tipke, K. (2008). *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris.
- Tôrres, H. (NP). *Limites ao planejamento tributário – normas antielisivas (normas gerais e normas preventivas)*. LC 104/01.
- Tôrres, H. (2001a). *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Tôrres, H. (2001b). *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- Tôrres, H. (2003). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin.
- Tôrres, H. (2005). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin.
- Tôrres, H. (2012). *Tributação de controladas e coligadas no exterior*. Recuperado el 7 de octubre de 2012 de <http://www.fiscosoft.com.br>
- Uckmar, V. (1966). *Il regime impositivo delle società la società a ristretta base azionaria*. Padova: Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani.
- Uckmar, V. (1998). Sobre a harmonização tributária nos países da comunidade europeia. En *Direito tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Schoueri, L. & Zilveti, F. (Coord.). São Paulo: Dialética.
- Vicent, B. (1992). *1492 Descoberta ou Invasão?* Rio de Janeiro: Jorge Zaher Editor.
- Vogel, K. (1991). *On double taxation conventions - a commentary to the OCDE, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital (with particular reference to German Treaty Practice)*. Boston: Kluwer.
- Voltaire. (2007). *O homem dos quarenta escudos*. São Paulo: Editora Escala.
- Xavier, A. (1978). *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- Xavier, A. (1995). *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense.
- Xavier, A. (2001). *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense.
- Xavier, A. (2004). *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense.
- Xavier, A. (2007). *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense.
- Xavier, A. (2012). *Punição fiscal às empresas brasileiras*. Recuperado el 15 de enero de 2016 de <http://tributoedireito.blogspot.com.co/2012/02/punicao-fiscal-as-empresas-brasileiras.html>