

# Princípios da tributação internacional sobre a renda

MARCILIO TOSCANO FRANCA FILHO

## SUMÁRIO

*1. Introdução. 2. Universalidade e territorialidade na tributação internacional. 2.1. O princípio da territorialidade. 2.2. O princípio da universalidade. 3. O problema da pluritributação. 3.1. A questão da bitributação internacional. 4. A tributação da renda no Brasil. 4.1. O imposto de renda de pessoa jurídica. 5. Conclusão.*

## 1. Introdução

Há muito as práticas comerciais extrapolararam as fronteiras geográficas nacionais. Afinal, a própria diversidade de fatores produtivos, bem como as demandas sociais de consumo, peculiares a cada país, impulsionavam os Estados à prática de uma economia aberta. A interdependência econômica internacional sempre conduziu os Estados a uma inexorável prática de comércio exterior.

No atual estágio de desenvolvimento do comércio, além das informações circularem em velocidade cada vez maior, os produtos têm agora um mercado mundial. Assim, pode-se concluir que, numa ótica produtiva e comercial, o processo de globalização se traduz numa crescente *homogeneização* internacional das estruturas de oferta e demanda<sup>1</sup>; fenômeno que, a um só tempo, garante e facilita:

- a majoração de ganhos de escala, com a ampliação da produção e do mercado de consumo;
- a uniformização de técnicas produtivas, estratégias administrativas e métodos de organização do processo produtivo, comprovada pelas exigências crescentes de certificação internacional<sup>2</sup>;

Marcílio Toscano Franca Filho é Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da Paraíba, Professor do Departamento de Direito Público da UFPB e Aluno do Mestrado em Ciências Jurídicas da UFPB. Ex-aluno da Universidade Livre de Berlim.

<sup>1</sup> BAUMANN, op. cit., p. 34.

<sup>2</sup> O prestígio da *International Organization of Standardization* (ISO), com suas normas sobre

● a mudança do eixo da competitividade, que deixa de ser o produto em si para ser a tecnologia de processos (não só de produção, mas de fornecimento, de controle da qualidade, de atendimento e informação ao consumidor, de assistência técnica, entre outros);

● o maior investimento na formação de mão-de-obra qualificada e aperfeiçoada, na pesquisa e no desenvolvimento de produtos, com consultas aos clientes a fim de atender a necessidades mais específicas;

● a descentralização geográfica da produção das empresas, o que provoca a sua especialização nas áreas em que são mais eficientes e, assim, otimizam as vantagens comparativas de cada lugar e originam a “fábrica-global”;

● a formação de vínculos mais rígidos entre empresas, por meio de *joint ventures*, participações acionárias e franquias, já que a produção global exige padrões mais rígidos de fornecimento e qualidade de componentes e matérias-primas e um investimento (leia-se risco) ampliado em tecnologia.

Um outro fator característico da globalização, agora sob um ponto de vista institucional, aponta para a convergência da regulação político-econômica dos países<sup>3</sup>. Para se garantir a maior mobilidade de capitais, fatores produtivos e bens de consumo, promove-se a *homogeneização* das relações jurídicas e econômicas entre os sujeitos privados da atividade econômica e os Estados, aproximando os institutos jurídicos referentes sobretudo a sociedades comerciais, consumidor, mercado financeiro e tributação.

Um segundo aspecto institucional da economia a ser sublinhado é a crescente perda de soberania das autoridades responsáveis pelas políticas econômicas nacionais na ordem globalizada. Tal fato se deve tanto à formação dos blocos econômicos, como à necessidade de adaptação das economias nacionais às migrações internacionais dos fatores produtivos. As políticas cambial e salarial, por exemplo, passam a depender muito mais das regras externas do que da vontade exclusiva das autoridades monetárias ou fiscais. Se, de um lado, o cenário internacional globalizado mostra inúmeras oportunidades e facilidades por meio da captação de recursos estrangeiros, de outro, impõe algumas restrições rígidas às políticas macroeconômicas nacionais (câmbio

qualidade e padronização (ISO 9000 e ISO 14000, por exemplo), dá provas desse fenômeno.

<sup>3</sup> BAUMANN, op. cit., p. 35.

e taxa de juros), evitando-se desequilíbrios que favoreçam movimentos especulativos, como os que já desestabilizaram algumas economias latino-americanas recentemente.

Ao sabor desses novos ventos, a afluência de determinantes externos na ordenação das economias nacionais faz com que, à agenda econômica dos Estados, fiquem também associados outros temas de relevância supranacional, como proteção ambiental, tributação, monitoramento das empresas transnacionais etc. Será sobre um desses novos temas, especificamente a tributação internacional, que nos deteremos a partir de agora.

As notas que ora iniciamos, aproximando Direito Tributário, Finanças Internacionais e Direito Internacional, terão como objetivo sistematizar a noção de alguns princípios tributários – particularmente aqueles referentes à tributação internacional das rendas das empresas.

## 2. Universalidade e territorialidade na tributação internacional

Viu-se acima que, com a maior integração dos mercados nacionais à economia mundial, valorizou-se a importância das empresas multinacionais – aquelas cujas unidades (matriz, subsidiárias, coligadas, filiais etc.) situam-se sob diversas jurisdições. Um ponto particularmente importante no que diz respeito a essa atividade empresarial multinacional é o que trata da tributação internacional de suas rendas.

O sistema internacional contemporâneo de tributação sobre as rendas é orientado por dois princípios distintos: o da *territorialidade* e o da *universalidade*. Ambos constituem elementos de conexão entre Estado e contribuinte, estabelecendo critérios para definir o exercício do poder estatal de tributar.

Excludentes entre si, a opção por qualquer um deles nos sistemas tributários dos Estados é decidida apenas pela conveniência e oportunidade de um ou outro princípio em relação às políticas fiscais planejadas e pretendidas pelos países. Como princípios que são, a *territorialidade* e a *universalidade* orientam toda a atividade legislativa e hermenêutica que lhes é subseqüente nos Estados que as adotam.

### 2.1. O princípio da territorialidade

Também conhecido como *source income taxation* ou *base territorial*, o princípio da territorialidade significa que todas as situações

jurídicas que dêem origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território de um Estado, geram uma obrigação tributária<sup>4</sup>.

A territorialidade tributária é, afinal, decorrência lógica do próprio poder soberano de qualquer Estado, já que todos os fatos ocorridos dentro do seu território são ordenados e disciplinados pelo seu sistema jurídico. Pode-se concluir que é a base territorial uma manifestação pura da jurisdição, aquele poder-dever de que dispõe o Estado para, nos limites territoriais de sua soberania, aplicar o seu Direito.

Acerca da opção entre a territorialidade e a universalidade, Heleno Torres<sup>5</sup> chega a afirmar:

“Em verdade, tal escolha paira, tão-somente, na opção entre adotar o princípio da universalidade, ou não, porque o princípio da territorialidade é imanente a todo e qualquer ordenamento jurídico. Não há uma terceira opção”.

Segundo o princípio da territorialidade, a imponibilidade dependerá tão-só da localização territorial da fonte geradora da renda. Descrita a hipótese de incidência na lei e ocorrendo o fato gerador no território nacional, nasce a obrigação tributária. Pelo princípio da territorialidade, importa essencialmente determinar a localização da fonte reidual produtora, se em território nacional ou estrangeiro. Evidenciado que essa fonte está localizada em país estrangeiro, seria inegável que o fato gerador estaria fora do alcance de validade da legislação tributária nacional<sup>6</sup>.

A maior integração das praças comerciais e financeiras mundiais experimentada nas últimas décadas desvalorizou a adoção da base territorial pelas economias nacionais, sobretudo em razão da evasão fiscal internacional decorrente de pesados estímulos fiscais estrangeiros (guerra tributária para atração de investimentos) e da formação de paraísos fiscais<sup>7</sup>. Obviamente que, quando um Estado tributa apenas as fontes reituais localizadas

em seu território, poderá haver uma fuga de investimentos para outras praças onde o tributo não seja tão pesado.

## 2.2. O princípio da universalidade

No contexto atual de internacionalização da economia, a evasão fiscal é fenômeno comum e constante que precisa ser combatido. Do mesmo modo, a maior necessidade de operações internacionais para um número crescente de operadores privados requer a flexibilidade e previsibilidade do regime legal-tributário aplicável aos investimentos internacionais.

Assim, em oposição à base territorial, o sistema de tributação de rendas apresenta o princípio da universalidade – também denominado de *base global*, *princípio da pessoalidade*, *princípio da renda mundial* ou ainda *world-wide income taxation* – que melhor atende às exigências de isonomia entre os contribuintes que têm rendas apenas no mercado doméstico e aqueles que atuam em praças financeiras no exterior, favorecendo-se de benefícios fiscais estrangeiros.

Segundo o princípio da base global do imposto sobre a renda, passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Todas as rendas obtidas por pessoas jurídicas sediadas nos Estados que adotam a base global, mesmo aquelas obtidas fora do território nacional, encontram-se dentro do âmbito da incidência do IR. Em suma, o princípio da base global do IR obriga a taxação da renda onde quer que ela venha a ser produzida.

A adoção da base global vem se tornando cada vez mais freqüente nas economias contemporâneas, sobretudo aquelas mais desenvolvidas, exportadoras de capital e investimento. Com propriedade, Heleno Torres<sup>8</sup> anota como virtudes do princípio da universalidade, entre outras, a ampliação do financiamento do Estado, decorrente da maximização da sua base fiscal, a vocação isonômica daquele princípio (v. supra) e, sobretudo, a sua melhor adaptação aos princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.

Revela-nos Antônio Carlos Rodrigues do Amaral<sup>9</sup> que, em histórica decisão, a Suprema Corte norte-americana, ainda no início da década de 20, já se pronunciara acerca da

<sup>4</sup> “Obrigação Tributária é uma relação de Direito Público, prevista na lei descritiva do fato que lhe dá origem, pela qual o Fisco (sujeito ativo) exige do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto)” (NOGUEIRA, 1990, p. 145).

<sup>5</sup> 1997, p. 69.

<sup>6</sup> CASELLA, [s.d.], p. 83.

<sup>7</sup> TORRES (1997, p. 73) indica como paraísos fiscais para rendimentos de pessoas jurídicas, entre outros, Uruguai, Groelândia, Belize, Bahamas, Costa Rica, Panamá, Bermudas e Hong Kong.

<sup>8</sup> 1997, p. 73.

<sup>9</sup> 1997, p. 310.

constitucionalidade da adoção da base global no *case Cook v. Tait* (1924).

Argüido em 15 de abril de 1924 e decidido em 5 de maio de 1924, o caso cuidava de uma repetição de indébito movida (por Cook) contra um coletor (Tait) da Receita Federal norte-americana (*Internal Revenue Service – IRS*), objetivando recuperar a soma de US\$298,34, referente à primeira parcela do imposto sobre uma renda advinda de uma propriedade situada na cidade do México – fora da jurisdição tributária americana, portanto.

Doutrinariamente, aquela decisão da Corte Suprema baseava-se no argumento de que o sistema tributário de um país é fundamentado pela presunção de que “o Governo, por sua própria natureza, beneficia o cidadão e suas propriedades onde quer que estejam situadas”<sup>10</sup>.

Finalmente, vale observar que duas são as principais conseqüências da adoção da base global no IRPJ: a) a bitributação internacional da renda, que veremos mais detalhadamente

<sup>10</sup> U.S. Supreme Court. *COOK v. TAIT*, 265 U.S. 47 (1924). Mr. Justice McKENNA: “[In *United States v. Bennett*] The contention was rejected that a citizen’s property without the limits of the United States derives no benefit from the United States. The contention, it was said, came from the confusion of thought in ‘mistaking the scope and extent of the sovereign power of the United States as a nation and its relations to its citizens and their relation to it.’ And that power in its scope and extent, it was decided, is based on the presumption that government by its very nature benefits the citizen and his property wherever found, and that opposition to it holds on to citizenship while it ‘belittles and destroys its advantages and blessings by denying the possession by government of an essential power required to make citizenship completely beneficial.’ In other words, the principle was declared that *the government, by its very nature, benefits the citizen and his property wherever found, and therefore has the power to make the benefit complete*. Or, to express it another way, the basis of the power to tax was not and cannot be made dependent upon the situs of the property in all cases, it being in or out of the United States, nor was not and cannot be made dependent upon the domicile of the citizen, that being in or out of the United States, but upon his relation as citizen to the United States and the relation of the latter to him as citizen. The consequence of the relations is that the native citizen who is taxed may have domicile, and the property from which his income is derived may have situs, in a foreign country and the tax be legal – the government having power to impose the tax. Judgment affirmed.” (<http://www.findlaw.com/cgibin/getcase.pl?court=US&vol=265&invol=47>).

no capítulo a seguir e b) a substancial perda de importância dos paraísos fiscais como atrativos aos capitais internacionais.

### 3. O problema da pluritributação

#### 3.1. A questão da bitributação internacional

Não demanda muito esforço se concluir que a adoção da base global no Imposto de Renda pode favorecer o concurso de pretensões tributárias entre dois ou mais Estados soberanos – fenômeno a que se dá o nome de pluritributação internacional. Desde logo é preciso ressaltar entretanto que, apesar de ser um fenômeno que inibe circulação internacional de capital e, por isso, contrário às atuais tendências de abertura da economia<sup>11</sup>, a pluritributação internacional é um procedimento nacional legítimo e não pode ser limitada por nenhuma lei ou norma constitucional, já que decorre diretamente do poder estatal de tributar.

A fim de evitar os problemas e injustiças decorrentes da pluritributação internacional, os Estados passaram a adotar duas ordens de medidas – unilaterais e bilaterais, dependendo da política fiscal desejada.

Entre as medidas internas (unilaterais) para evitar a bitributação estão a isenção (*tax exemption*), o crédito de imposto (*tax credits*) e a dedução de impostos com despesas. Veja-se

- Isenção (*tax exemption*) – é o efeito de certas normas que, ao incidirem sobre determinados fatos, previstos nas respectivas hipóteses de incidência isentiva, eliminam a possibilidade de surgimento da obrigação tributária<sup>12</sup>. Pelo sistema do *tax exemption* o Estado se nega a impor qualquer exação (ou aplica uma exação progressiva) a certas categorias redituais de fonte estrangeira.

- Crédito de imposto (*tax credits*) – é um sistema que concede ao contribuinte o direito subjetivo de abater dos impostos sobre a renda devidos ao Estado de residência, sob a forma de crédito, os valores pagos no estrangeiro sobre as mesmas categorias redituais<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> ROLIM (1996, p. 85) relata que “a dupla tributação internacional acarreta, além de ser um obstáculo para o comércio e investimentos, uma repartição injusta dos encargos fiscais entre contribuintes, conforme tenham interesses no estrangeiro ou se entreguem a atividades limitadas ao território nacional”.

<sup>12</sup> TORRES, 1997, p. 290.

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 298.

● Dedução de impostos como despesas – consiste na possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto doméstico, sob a forma de despesa, o valor dos tributos efetivamente pagos no exterior<sup>14</sup>. Tal método se justifica pelo fato de que os tributos pagos no exterior são despesas inerentes à produção da renda.

Além desses modelos, para se livrar dos efeitos maléficos da pluritributação internacional, os Estados contemporâneos adotam soluções bilaterais – os acordos e convenções internacionais para evitar a bitributação. Tanto a ONU (1980) como a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – (1992) apresentam modelos de convenção desse tipo.

## 4. A tributação da renda no Brasil

### 4.1. O imposto de renda de pessoa jurídica

No Brasil, ao contrário do que ocorria com o Imposto de Renda de Pessoa Física, que adotava o princípio da *universalidade* dos rendimentos, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, até recentemente, adotava o princípio da *territorialidade*<sup>15</sup>, segundo o qual ficavam sujeitos àquele tributo apenas os rendimentos produzidos no âmbito do Estado brasileiro. Corroborando esta afirmação, veja-se o que estatua o art. 337 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994:

“Art. 337 – O lucro proveniente de atividades exercidas parte no país e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no país”.

Vê-se, pois, que as rendas obtidas fora do território brasileiro por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil encontravam-se fora da incidência do IR até recentemente. A esse respeito, o eminente jurista Paulo Borba Casella<sup>16</sup> já lecionou:

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 321.

<sup>15</sup> Relata TORRES (1997, p. 39) que “o Brasil, por exemplo, com o Dec. Leg. nº 2.397, de 22.12.87, alterou o regime de tributação de pessoas jurídicas que produzem rendas no exterior, passando do princípio da territorialidade para o princípio da renda mundial. (*world-wild income taxation*), ou princípio da universalidade. Dois meses após, com o Dec. Leg. nº 2.413, de 10.2.88, determinou a taxaçaõ inclusive das rendas produzidas mediante subsidiárias. Dois meses mais tarde, mediante o Dec. Leg. nº 2.429, de 15.4.88, no seu art. 11, restabeleceu o princípio da territorialidade, fazendo retornar tudo ao *status quo* ante. Uma verdadeira alquimia fiscal em menos de um ano”.

<sup>16</sup> [s.d.], p. 81.

“Com efeito, nos seus primórdios, a legislação do imposto de renda brasileiro dispunha que o tributo incidia exclusivamente sobre os rendimentos produzidos no Brasil. Com o passar do tempo, face ao desenvolvimento da atividade empresarial brasileira, tornou-se necessário regular, do ponto de vista fiscal, a apuração dos resultados das pessoas jurídicas cuja operacionalidade não mais se circunscrevia ao território nacional. Coexistindo a intributabilidade dos rendimentos produzidos no exterior com a sujeição ao tributo dos rendimentos aqui produzidos, impunha-se a instituição de normas reguladoras para os casos em que a mesma pessoa jurídica exercesse atividades fora e dentro do país”.

Com a vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, entretanto, passou-se a tributar, a partir de 1996, a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por pessoas jurídicas aqui sediadas – passando-se a adotar a base global no IRPJ brasileiro. Os lucros de filiais, sucursais, controladas e coligadas, auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, do mesmo modo, também passaram a ser tributados pelo IRPJ em nosso país.

Para os doutrinadores do Direito Tributário<sup>17</sup>, a adoção do princípio da universalidade no IRPJ brasileiro seria um parâmetro mais adequado para se avaliar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da exação, como previsto no art. 145, §1º, da CF/88 (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”). Do mesmo modo, a adoção da base global no IRPJ brasileiro concretiza a hipótese definida no art. 153, §2º, I da CF/88 (“o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”).

O tratamento normativo da Lei nº 9.249/95 é, basicamente, o seguinte:

“Art. 25 – Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

<sup>17</sup> AMARAL, 1996, p. 310.

§5º – Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

(...)

Art. 26 – A pessoa jurídica poderá compensar o Imposto sobre a Renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do Imposto sobre a Renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital”.

Conforme o esquema geral proposto na Lei nº 9.249/95, em seus arts. 25 e 26, a implementação da base global implicará<sup>18</sup>: 1) rendimentos obtidos no exterior tributados anualmente, independentemente de efetiva distribuição; 2) impossibilidade de compensação dos prejuízos obtidos no exterior; 3) possibilidade de compensação do imposto pago no exterior (*tax credits*)<sup>19</sup>; 4) obrigatória utilização do regime de tributação com base no lucro real.

Consequência imediata da adoção da base global para as pessoas jurídicas brasileiras passa a ser a preocupação em se evitar a bitributação internacional sobre as suas rendas. Após as mudanças introduzidas pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, partiu-se assim para a busca de soluções que evitassem aquele custo adicional extraordinário. Em um sistema comercial altamente competitivo, como o atual, a perseguição da maior qualidade e menor custo nos produtos e serviços é uma constante. Nesse novo âmbito, mais importante e útil que a manutenção de subsidiárias brasileiras em paraísos fiscais do exterior, passou a ser a criação de sociedades em países com que o Brasil celebrou convenções destinadas a impedir a bitributação.

Pelo sistema de *tax credits* não haveria vantagem de se estruturar uma subsidiária nas Ilhas Cayman, por exemplo, já que aquele

<sup>18</sup> Ibidem.

<sup>19</sup> Mais uma vez é AMARAL (1996, p. 309) quem observa que “as repartições diplomáticas localizadas no exterior dificilmente estarão aptas a verificar a correção, ou não, do documento arrecadatário que lhe for submetido para autenticação. Os Estados Unidos, para essa, entre outras finalidades, além de uma ampla rede de acordos internacionais em matéria tributária e de troca de informação com os fiscos nacionais, possui diversos escritórios do *Internal Revenue Service* (Receita Federal norte-americana) em vários países do mundo”.

imposto que não seria pago lá motivaria a integralidade da cobrança do IRPJ no Brasil. Ao passo que, havendo pagamento de Imposto sobre a Renda nas Ilhas Cayman, a pessoa jurídica poderá compensá-lo até o limite do Imposto sobre a Renda incidente no Brasil.

Por outro lado, veja-se o que ocorre na Ilha da Madeira, território onde é vigente a *Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre o Rendimento*, celebrada entre Brasil e Portugal e aprovada pelo Decreto nº 69.393, de 21.10.71:

“[O art. 7º, §1º, da Convenção Brasil-Portugal] determina que os lucros de uma empresa de um dos Estados contratantes (no caso, Portugal), só podem sofrer tributação nesse mesmo Estado, a menos que essa empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante (no caso, o Brasil) através de estabelecimento estável aí situado. A sociedade sediada na Ilha da Madeira somente nesse local poderia sofrer tributação. No entanto, a Ilha da Madeira, sendo considerada uma zona franca, há isenção de tributação do imposto de renda, o que significa que os rendimentos estariam isentos de tributação”<sup>20</sup>.

O Brasil, anota Amaral<sup>21</sup>, mantém tratados firmados para evitar a bitributação, entre outros, com os seguintes países: Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, República Checa, República Eslovaca, Dinamarca, França, Alemanha, Equador, Holanda, Hungria, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Espanha e Suécia. Por meio desses tratados, frustra-se a intenção do legislador brasileiro de tributar os lucros, rendimentos e ganhos de capital gerados por subsidiárias brasileiras localizadas no exterior.

Por fim, não se pode deixar de lado o papel brasileiro dentro da organização do Mercosul. A esse respeito, vale destacar inicialmente que o Tratado de Assunção, em seu art. 1º, estabelece:

“O Mercado Comum implica:

a) A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação de direito aduaneiros e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e qualquer outro meio equivalente.

<sup>20</sup> CASELLA, op. cit., p.85.

<sup>21</sup> 1996, p. 309.

b) O estabelecimento de uma TEC (...) em relação a terceiros Estados ou grupos de Estados.

c) A coordenação de políticas fiscal (...), aduaneira (...) e outras que se acordem.

d) O compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações em áreas pertinentes, para lograr o processo de integração”.

Pode-se concluir daí que é condição indissociável para a constituição de um mercado comum que os Estados-membros harmonizem os regimes tributários comunitário e particular. As distorções implicam existência de discriminações de origem fiscal que alteram as condições de concorrência e as correntes ordinárias de tráfego comercial. A harmonização há de estender-se a todos os tributos, salientando-se, outrossim, que a harmonização fiscal pressupõe não só harmonização eco-

nômico-fiscal, como também uma política comum dos Estados-partes. Dentro desse complexo sistema, há dois princípios básicos a serem perseguidos:

- *A proibição de bitributação*: é fundamental que a tributação da renda ou do patrimônio de um contribuinte seja efetuada apenas uma vez, sob pena de criar injustiças e impedir o desenvolvimento.

- *A supressão de fronteiras fiscais*: a abolição das fronteiras fiscais, que tem por finalidade nivelar as cargas tributárias, é resultado da exigência de integração em um “mercado comum” real.

A fim de se captar com maior precisão as distorções entre os diversos sistemas tributários dos Estados do Mercosul, veja-se a tabela abaixo que apresenta, com algum detalhamento, os aspectos mais particulares da tributação da renda na Argentina, no Brasil, no Paraguai e no Uruguai.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Quadro Comparativo				
	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai
Base de Cálculo	Renda Líquida	Renda Líquida	Renda Líquida	Renda Líquida
Alíquota	30% (a)	25% (b)	30%	30%
Crítério Territorial	Fonte Mundial	Fonte Mundial	Fonte Paraguaia	Fonte Uruguaia
Proporcional ou Progressivo	Proporcional	Progressivo	Proporcional	Proporcional
Ajuste pela Inflação	Não	Sim	Não	Sim
Perdas Fiscais	5 Anos	4 Anos	3 Anos	3 Anos
Retenções de Remessas ao Exterior	Sim	Sim	Sim	Não
Dividendos	Não há	15%	5%	(c)
Juros	12%	25%	17,5%	Não há
Royalties	18 e 24%	25%	17,5%	20%
Assistência Técnica	24%	25%	25,5%	(d)

Legenda:

(a) Sociedades nacionais ou sucursais estrangeiras

(b) Mais o adicional de 10% e contribuição social

(c) Pagos a residentes: isentos; remetidos ao exterior: sujeitos a retenção de 30%. Se taxados no país do acionista ou da matriz, haverá um crédito pela taxa paga no Uruguai.

(d) Retenção de 30%; isenção se taxado no país beneficiário.

Fonte dos Dados:

*Mercosul: A Estratégia Legal dos Negócios*, p. 90.

## 5. Conclusão

Com o surgimento da nova ordem mundial, desde o fim da Guerra Fria, estreitaram-se como nunca as relações econômicas entre as diversas partes do globo, sobretudo em decorrência da revolução tecnológica. Deu-se origem, assim, ao fenômeno da mundialização da economia que, rompendo com as fronteiras geográficas nacionais do comércio e da produção, limitou a liberdade de execução das políticas tributária e financeira dos países, já que aumentava a *interdependência* entre eles.

Quanto mais integrada a economia internacional, maiores as exigências de reformulação das estratégias de atuação do Estado e de fortalecimento de seus núcleos coordenadores e reguladores, para que se combatam a especulação financeira, o endividamento interno e a evasão fiscal – empecilhos maiores do desenvolvimento econômico e social.

A reforma do Estado, portanto, torna-se imperativa e deve ser dirigida a articular a segura integração dos mercados interno e externo. Um ponto basilar nesta reengenharia do Estado diz respeito à reformulação do seu aparato legal. Na ordem globalizada, o Direito há de adaptar-se melhor às idéias de *parceria* e *controle* e à criação de instâncias de negociação desestatizadas (nacionais e internacionais), conceitos que precisam ser melhor compreendidos e utilizados pelo ordenamento positivo.

No âmbito da nova ordem mundial, constata-se o enfraquecimento dos Estados nacionais, baseados na soberania absoluta, no intervencionismo e no centralismo, e o favorecimento do papel das empresas privadas, sujeitos econômicos importantíssimos no processo de universalização da história, na medida em que possuem uma mobilidade e uma capacidade adaptativa extraordinárias no meio ambiente econômico.

São marcas da contemporaneidade as facilidades de comunicação, o processamento veloz de informações, a formação de blocos econômicos multilaterais, a maior mobilidade internacional dos fatores produtivos (capital, trabalho, matérias primas etc.) e a valorizada importância de informação e dinheiro enquanto importantes bens de capital (“economia da informação”!). Nesse cenário, não somente é contraditório, como o mais das vezes contraproducente, tentar-se impor limites e fronteiras, sejam essas nacionais ou ideológicas, ao capital-informação ou ao capital dinheiro<sup>22</sup>.

## Bibliografia

- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Tributação do consumo e da renda no Mercosul*. In: *Anais... SIMPÓSIO IOB DE DIREITO TRIBUTÁRIO*, 1, [s.d]. p.119-143.
- . Bases globais do imposto de renda e “Transfer Pricing” no Brasil. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 13, p. 310-305, 1996.
- BAUMANN, Renato (org.). *O Brasil e a economia global*. São Paulo : Campus, 1996.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros, 1997.
- CASELLA, Paulo Borba. *Circulação de capitais em perspectiva brasileira : entrada e saída de divisas e moeda nacional*. *Revista de Direito Mercantil*, n. 103, p. 79-86.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo : Malheiros, 1997.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva, 1990.
- ROLIM, João Dácio. *Da tributação da renda mundial : princípios jurídicos*. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 4, 96, p. 87-85, 1996.
- TORRES, Heleno. *Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997.
- UCKMAR, Victor. La evasión fiscal internacional. *Revista de Direito Tributário*, v 4, n. 13-14, p. 09-35, jul/dez. de 1980.

<sup>22</sup> CASELLA, op. cit., passim.