

## Princípio da territorialidade no âmbito do direito tributário

### Principle of territoriality in the scope of the tax law

Juliana Kiyosen Nakayama\*

\* Universidade Estadual de Londrina (UEL).  
Faculdade Paranaense.

#### Resumo

O artigo analisa o princípio da territorialidade no Direito Tributário, sua origem e evolução e questiona a problemática na internet. Discute a tributação na fonte ou na residência como elemento de conexão. Trata da equidade das nações, do princípio da não discriminação. Admite a existência de uma comunidade internacional dividida em Estados independentes e soberanos. Analisa o princípio da territorialidade com imposição do critério econômico do benefício. Alerta para a dificuldade em se levantar a totalidade dos créditos dos contribuintes em um sistema fiscal exclusivamente territorial e para o obstáculo em aplicar uma alíquota progressiva sem os créditos distintos gravados em Estados distintos nos quais se originam.

**Palavras-chave:** Territorialidade. Tributo. Fonte. Residência. Equidade

#### Abstract

*This article analyzes the principle of territoriality, its origin and evolution in the scope of the Brazilian Tax law and discusses the issue in relation to the Internet. It discusses taxation at source or at residence as a connection element and approaches the equity of the nations and the non-discrimination principle. Also, this paper admits the existence of an international community divided into independent and sovereign States and analyses the principle of territoriality with the imposition of the economic criterion of benefit. At the same time, this paper draws the attention for the difficulty to raise the total credits of the contributors in an exclusively territorial fiscal system and for the application of progressive aliquots without the specific credits recorded in the specific States where they come from.*

**Keywords:** Territoriality. Tribute. Source. Residence. Equity

## 1 Introdução

### 1.1 Origem do Princípio de Territorialidade

O princípio da territorialidade em contexto não tributário apresenta-se para delimitar a soberania do Estado, e também a eficácia de sua lei em relação a outros Estados.

Conforme Skaar (apud, SACHETTO, 2003) a imposição tributária é uma manifestação típica da soberania e o poder de imposição fiscal funda-se unicamente sobre elementos autoritários. Denomina-se teoria realista onde o poder físico de arrecadar tributos constitui uma justificativa de exação aplicada pelo Estado.

No Século XVII, as leis de cada Estado soberano têm validade somente dentro dos limites de sua comunidade e obrigam todos seus súditos, mas não a outros; estar sujeitos ao poder do Estado. Os direitos de cada povo, aplicados dentro de seus próprios limites, conservam em qualquer lugar sua eficácia, sempre que não prejudiquem o poder de outro Estado soberano (SACHETTO, 2003).

### 2 O Princípio de Territorialidade Formal e Material

O princípio da territorialidade tem aplicação em seu

aspecto interno e externo. No aspecto externo, refere-se ao lugar da fonte da norma. Aí sim há a distinção no sentido material e formal.

O princípio da territorialidade no sentido material tenta responder a questão acerca da existência e quantidade dos limites internos ou internacionais que tem um Estado para vincular sua própria pretensão tributária com fatos imponíveis que podem ter elementos, objetivos ou subjetivos, estranhos ao próprio território.

A dogmática tradicional tem respondido sempre que um Estado não encontra em princípio limite algum e a própria normativa tributária, salvo aqueles de direito internacional geral (inexistentes ou de número reduzido) ou de direito internacional convencional (os tratados para evitar as duplas tributações, que seriam a prova da existência do princípio de ausência de limites) ou restrições de direito interno, auto-limitações, de natureza constitucional.

Em relação ao aspecto formal, o princípio de territorialidade está vinculado com a existência de limites internos ou internacionais sobre a atuação do poder de um Estado fora dos limites de seu próprio território (SACHETTO, 2003).

Em razão do entendimento da unidade ou da

dualidade das ordens jurídicas do Direito internacional e do Direito nacional, vê-se a existência do monismo e do dualismo.

Na teoria monista há apenas uma ordem jurídica, constituída de normas internacionais e internas. Esta teoria desdobra-se em várias concepções, a do primado do Direito interno, a do primado do Direito internacional público e a de possibilidade de escolha entre os dois primados.

Dinh; Daillier e Pellet (1999) entendem por monismo o Direito internacional sendo da mesma natureza que o Direito interno, pois o mundo jurídico é forçosamente unitário e uma dupla definição do Direito seria inconcebível.

Ademais, a teoria do primado do Direito interno, acolhida principalmente pelos juristas alemães, na qual o direito das gentes emana do Direito interno, porque resulta de ato fundamental do Estado, que por si limita o próprio poder, se obrigando às demais soberanias. Essa concepção é pouco aceita e sofre pesadas críticas em função dos valores inerentes à soberania.

Assim, o monismo nacionalista sustenta o predomínio do Direito interno diante de qualquer norma internacional utilizando-se do pressuposto de que a soberania estatal é absoluta e só ela pode ditar as regras internas.

Atente-se, porém, que na teoria dualista, há independência do Direito internacional em relação ao Direito interno. Como há duas ordens jurídicas autônomas, é impossível se pensar na existência de qualquer conflito entre elas. O Direito internacional obriga o Estado nas suas relações externas, enquanto o Direito interno obriga os nacionais.

Nessa mesma linha de raciocínio, Dinh, Dailliere e Pellet (1999) preceituam que os partidários do dualismo justificam sua convicção sobre as diferenças fundamentais que detectam entre o Direito internacional e o Direito interno, sendo duas ordens jurídicas indiferentes uma da outra, as quais não têm outros pontos de contato senão a responsabilidade internacional. Sendo assim, este elemento do Direito internacional não interfere na validade das normas de Direito interno.

Sacchetto (2003) entende que prevalece a teoria dualista ou pluralista com ordenamento estatal em suas relações recíprocas frente a um ordenamento internacional, ambos são independentes e autônomos, desde que se apresentem como originários.

Com propósitos analíticos, entretanto, na ocorrência de diversos tratados internacionais contraditórios, prevalece o mais recente. Não havendo consagração

da hierarquia do tratado internacional sobre a lei interna na Constituição, a solução seria pela primazia da lei mais recente, porque esta é paritária na estatura no ordenamento jurídico, consagrou-se o *lex posterior derogat legi priori*, como também ocorre em contradição de vários tratados<sup>1</sup>.

Não há unanimidade na doutrina, Medeiros (1995), a propósito dos artigos 49, I e 84, VIII, da Constituição Federal, demonstra existir dois pensamentos acerca da interpretação das normas constitucionais relativas à competência para celebrar tratados.

A primeira pronuncia-se pela compulsoriedade absoluta da deliberação do Poder Legislativo para todos os acordos internacionais celebrados pelo Poder Executivo filiada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, José Cretella Júnior, Pinto Ferreira, Luís Ivani de Amorim Araújo, Oscar Dias Corrêa, Elcias Ferreira da Costa e Roberto de Bastos Lellis.

A segunda vertente doutrinária delibera pela admissibilidade da celebração de certos acordos internacionais unicamente pelo Poder executivo, sem aprovação congressional, por outro lado, filiada por Celso D. de Albuquerque Mello, Guido Fernando Silva Soares, José Francisco Rezek, José Sette Câmara, Antonio Augusto Cançado Trindade e Vicente Marotta Rangel.

O princípio da territorialidade é estudado como critério de política econômica pela sua idoneidade para conseguir a neutralidade fiscal nos intercâmbios internacionais e a equidade entendida no sentido horizontal entre os distintos Estados com poder de imposição enquanto que, anteriormente a atenção estava dirigida principalmente ao respeito da equidade vertical entre os receptores de crédito dentro de cada Estado particular. Assim, tem-se o estudo no âmbito da confrontação entre o sistema de imposição do crédito sobre a base mundial como alternativa da imposição do crédito produzido exclusivamente no país da fonte.

Não se concentra no fundamento da legitimidade da imposição sobre a base de um princípio jurídico interno ou internacional, sem que haja base nas considerações de oportunidade ou de otimização econômica para o economista. Partindo do pressuposto de que o único problema a resolver seria eliminação da dupla imposição internacional. Sendo melhor gravar o crédito na fonte do crédito ou no lugar da residência do produtor (SACHETTO, 2003).

Busca-se uma fundamentação racional aceita por todos pela conexão político-econômica entre uma determinada atividade fiscalmente relevante e uma jurisdição.

<sup>1</sup> Critérios para a solução de conflito entre normas de Direito internacional: *Prior in tempore potior in jus*. Princípio da primazia da obrigação anteriormente assumidas, desde que não tenha sido elaborado pelas mesmas partes. Dá-se preeminência ao primeiro tratado sobre o segundo sempre que os dois não tenham sido feitos pelas mesmas partes; *Lex posterior derogat prior*. Aplica-se sempre que o segundo tratado dita as leis dos Estados signatários do primeiro. Aplicação da regra cronológica prevalece sempre que as partes são as mesmas nos dois tratados; *Lex specialis derogat generali*. Critério da especialidade, aplicável nos casos de tratados sucessivos entre os mesmo signatários. Aplicável sempre que as partes contratantes são as mesmas; *Lex superior derogat inferiori*. Norma superior, quanto ao valor encarnado e não à natureza da fonte, liga-se ao valor por ela objetivado. No caso de conflitos entre tratados coletivos, as regras são as mesmas, observando-se certas dificuldades na aplicação da regra (a) *lex prior*, quando os tratados são fruto de convenções não muito distanciadas no tempo, nascendo quase sempre que paralelamente; quanto à regra (b) *lex posterior* - sua aplicação é variável apenas em casos muito especiais, pois é muito difícil que as partes, no correr do tempo, sejam ainda as mesmas, o mesmo podendo-se dizer da regra (c) *lex specialis*.

### 3 Evolução e Crises do Princípio de Territorialidade

Há relação estreita entre o princípio da territorialidade e da dupla tributação. A solução depende do entendimento das duas acepções do princípio da territorialidade.

Os tratados fiscais bilaterais é o resultado de um processo de negociação do qual participam múltiplos interesses, influenciado tanto por princípio econômicos como por jurídicos, desenvolvendo um papel decisivo nas relações de poder, política e economia, entre os Estados envolvidos. Estas relações mudaram radicalmente no último século e continuam em mutação.

O fenômeno da dupla imposição ou pluritributação manifesta-se com características muito distintas. Do ponto de vista territorial pode-se configurar em nível nacional, ou seja, no âmbito de um mesmo ordenamento jurídico, ou envolvendo vários ordenamentos, podendo ter relevância somente econômica ou também jurídica. A convenção fiscal para evitar a dupla tributação encontra sua razão de ser na prevenção da dupla tributação internacional jurídica e não econômica (SACHETTO, 2003).

A dupla tributação origina-se nas circunstâncias de que os critérios fixados por dois ou mais ordenamentos jurídicos para sujeitar a tributação do fato típico determinado são diferentes e envolvem fatos impositivos ao mesmo tempo nos diversos ordenamentos, tal fenômeno é conhecido como concurso de normas.

As estruturas adotadas pelos diferentes ordenamentos, com relação à imposição de crédito baseiam-se fundamentalmente em dois princípios:

a) Universalidade (encontra-se nos países que adotam uma imposição pessoal que compreende todos os créditos qualquer que seja o lugar onde produzam ou realizam, ou seja, com determinada relação de natureza pessoal como o mesmo ordenamento); e

b) Da territorialidade (evidencia-se nos países que predomina o sistema de imposição de caráter real ou cedular que prioriza uma conexão entre o ordenamento de natureza objetiva, que se identifica com aquele lugar da produção do crédito). Em regra, é mais fácil deparar com ordenamentos com estruturas de tipo misto (SACHETTO, 2003).

Efeito estrutural com desequilíbrio na relação de 1 Estado → 1 cidadão → 1 território, com uma nova equação; 1 cidadão → 1 Estado → vários territórios = globalização.

O principal objetivo é otimizar a política fiscal internacional avaliando em que medida e circunstâncias se deve distribuir a jurisdição impositivas sobre um crédito entre os diferentes Estados, com o fim de obter melhor localização dos fatores produtivos (eficiência), sem obstaculizar as decisões de mercado (neutralidade) e o respeito dos princípios da equidade (SACHETTO, 2003).

Para responder a esta exigência de modernização

e de inovação da imposição internacional é necessário encontrar soluções alternativas, soluções que tenham bases em pressupostos novos e no abandono ou na revisão de velhos princípios, com critério mais pragmático e menos teórico ou dogmático.

### 4 Territorialidade da Imposição e a Tributação na Internet

O desenvolvimento da Internet pode ser analisado como a criação de um espaço de comunicação sem fronteiras, que conduz ao desaparecimento do conceito de espaço como obstáculo físico do intercâmbio entre os homens.

Nesse marco de pretensão impositiva do Estado da fonte poder ser reconduzida por critérios de conexão. É necessário entre as variáveis fiscais considerar, não somente o lugar – Estado onde se produz, mas também o lugar – Estado onde os efeitos econômicos se realizam e se produz o impacto econômico.

Na prática, a tributação da Internet conduziria para não seja mais um só Estado a ser o titular do poder de imposição, mas também qual será o resultado do acordo entre o Estado de origem e o de destinos das operações do comércio eletrônico.

O princípio da territorialidade no sentido formal, como eficácia das normas no espaço extraterritorial, evoluirá no sentido de que a rígida intolerância sobre a importância do direito fiscal estrangeiro seguirá formas de colaboração cada vez mais intensas, como demonstra a normativa contida nas diretivas<sup>2</sup> da CEE em matéria de cooperação fiscal; na qual se admite, com fins de verificação e de arrecadação, a presença de funcionários de um Estado no território de outro.

Assim, se admite na doutrina, certa forma de tutela do crédito tributário do Estado estrangeiro, sob forma de reconhecimento da sentença estrangeira que condena o pagamento do tributo (SACHETTO, 2003).

### 5 Princípio da Fonte ou da Residência? A Questão de “Elemento de Conexão”.

Tais princípios têm por finalidade estender o máximo possível o poder tributário interno dos Estados. Os dois princípios são analisados em âmbito das convenções para evitar a dupla imposição, assumindo função oposta de delimitar o poder tributário.

Confrontações concretas com a realidade, a título exemplificativo:

- a) Maiores intercâmbios comerciais internacionais, cuja tipologia resulta em difícil enquadramento em jurisdição nacional conforme critérios econômicos. No caso do comércio eletrônico é mais visível;
- b) Falta de harmonização entre as distintas jurisdições no que se refere aos créditos societários;
- c) Ausência de base coerente para distinguir entre:

<sup>2</sup> Que não define completamente a matéria com exatidão em relação ao regulamento. As diretivas são destinadas aos Estados diretamente e necessitam de internalização. In: SILVA, Roberto Luiz. *Direito comunitário e da integração*. Porto Alegre: Síntese, 1999. p.76

pagamento ou distribuição, feitos por pessoas jurídicas; e

- d) *Free riding*, quando alguns destinatários do crédito não resultam impositivos na causa de seu status isento dentro de uma jurisdição regulada por um sistema tributário particular (paraíso fiscal).

A tese dos contrários ao princípio da residência é que o poder impositivo do Estado deve pertencer ao país em que se desenvolve a atividade efetiva, ou seja, o Estado da fonte. A imposição territorial apresenta-se como uma forma mais justa de intercâmbio entre o Estado e os operadores econômicos que desenvolvam sobre o território uma atividade substancial de produção de crédito e como o único modo de assegurar a igualdade entre os competidos que operam sobre o mesmo território. No princípio da residência favorece os países exportadores de capitais, em prejuízo aos países em desenvolvimento.

Na territorialidade como princípio da fonte justifica-se pela necessidade de manter a autonomia tributária efetiva do Estado da fonte, na qual é negada pelo princípio da residência que transfere os benefícios fiscais consentidos pelos países em desenvolvimento aos países de residência dos investidores (SACHETTO, 2003).

A unicidade da residência parece pouco realista, enquanto que o sistema da territorialidade reconhece tais dificuldades na plurilocalização dos créditos e das atividades.

Sachetto (2003) sustenta que a reformulação das regras sobre a localização da jurisdição fiscal internacional sobre os créditos e os capitais das convenções vigentes para evitar a dupla imposição, sobre a base do princípio da origem, garantiria um sistema impositivo, ao mesmo tempo mais eficiente, mais equitativo e mais neutro.

Uma convenção baseada no princípio da origem tendo uma aplicação mais efetiva poderia produzir um resultado que permitisse aos países em desenvolvimento, tradicionais importadores de capitais, reduzir a diferença de desenvolvimento econômico que separa dos países desenvolvidos.

Tal tese encontra seus limites nas posições de quem considera que a atividade de imposição assenta-se na capacidade contributiva e no princípio do benefício.

## 6 A Equidade entre Nações e Entre Indivíduos

A equidade entre os indivíduos assume distintas conotações segundo sistema de imposição baseado na residência, cuja justificação reside na teoria da capacidade contributiva, ou em um sistema de imposição na fonte, sustentada pela teoria das prestações e contraprestações.

Conforme o princípio da equidade entre os indivíduos, em um sistema baseado na capacidade contributiva, os contribuintes particulares com igual renda, residentes no mesmo país, devem pagar um imposto de mesma importância, independentemente da origem geográfica de seus créditos. Assim, realizar-se-ia uma neutralidade na exportação do capital.

A equidade deve ser entre as nações e não entre os indivíduos, prevendo uma base para o sistema tributário internacional equitativo. Neste sistema as normas que regulam a disposição da carga impositiva de um único país entre seus contribuintes seria questão intra-nacional e, por outro lado, a equidade entre indivíduos prevê bases de equidade somente e exclusivamente para um sistema tributário nacional.

Vogel (*apud*, SACHETTO, 2003) critica a neutralidade na exportação do capital como instrumento para promover a eficiência econômica, onde neutralidade significa total ou quase total ausência de influências externas. A ausência de somente certo tipo de interferência e não de outras, não é neutralidade. Assim, um sistema fiscal que não incide sobre a importação do capital, mas sobre a exportação, não pode ser chamado de neutro. Para os Estados-Membros da União Européia é indiscutível que esteja experimentando um redimensionamento dos princípios da territorialidade no sentido tradicional, como efeito de perda da soberania fiscal.

Consoante se vê, segundo Grupenmacher (1999), a soberania do Estado alberga a soberania fiscal ou tributária. Esta é a faceta da primeira e reflete na órbita interna um poder de supremacia do Estado diante do indivíduo, quando do exercício da competência tributária. Em âmbito internacional, a soberania fiscal ou tributária reflete-se como capacidade plena de um Estado diante dos demais no cenário internacional.

Há maior consenso na imposição conforme a tributação no Estado de origem, chegando-se a solução original de unificar todos os créditos e as bases impositivas na empresa matriz localizada em um Estado e redistribuir a base impositiva de modo unificado, segundo um critério de divisão entre os Estados que estejam as filiais (SACHETTO, 2003).

## 7 Conclusões

Este artigo deriva de uma pesquisa bibliográfica, sendo utilizada uma abordagem dedutiva e lógica, tendo como ferramenta o metodologia dialética, com análise do conteúdo.

A aplicação do princípio da não discriminação tem papel fundamental, porém admite-se que existe uma comunidade internacional que ainda está dividida em Estados independentes e soberanos.

O princípio da não-discriminação é uma cláusula para uma maior liberação do comércio mundial, por meio de concessão de base estável para o comércio mundial, eliminação de restrições tarifárias e não-tarifárias ao comércio, concorrência leal e tratamento especial e diferenciado para os países em desenvolvimento.

Problemas do princípio da territorialidade com imposição do critério econômico do benefício resultam em compatibilidade difícil com a exigência de criar um sistema fiscal inspirado em critérios de progressividade; Em países como a Itália, por exemplo, pode-se questionar a inconstitucionalidade dos artigos da Constituição.



No caso da progressividade seria difícil levantar a totalidade dos créditos dos contribuintes em um sistema fiscal exclusivamente territorial e aplicar uma alíquota progressiva sem os créditos distintos gravados em Estados nos quais se originam.

Cada Estado poderia aplicar um imposto progressivo exclusivamente sobre os créditos que conhece dentro do seu território a menos que se desenvolva um sistema de colaboração entre Fiscos com intercâmbios de informações que permitam levantar créditos globais. Os sistemas de troca de informações não tem como garantir tal resultado.

Resultam tais questionamentos: Como se regulará cada sistema normativo estatal? Como se incentiva a política de incentivo de atividade no estrangeiro? Como se evita a dupla tributação? Qual a relação que deve vigor entre os cidadãos e o Estado? Qual é e em que medida existe uma identificação entre um Estado e a sociedade?

### Referências

DINH, N.; DAILLIER, P.; PELLET, A. *Direito internacional*

*público*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1999.

GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

LIPOVETZKY, J. C. ; LIPOVETZKY, D. A. *MERCOSUL: estratégia para integração: mercado comum ou zona de livre comércio?: análise e perspectivas do tratado de Assunção*. São Paulo: Ltr, 1994.

MEDEIROS, A. P. C. de. *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Fabris, 1995.

SACHETTO, C. La territorialidad de la imposición el principio de la territorialidad. In: UCKMAR, V.; ALTAMIRANO, A. C.; TORRES, H. T. *Impuestos sobre el comercio internacional*. Buenos Aires, 2003

SILVA, R. L. *Direito comunitário e da integração*. Porto Alegre: Síntese, 1999.

---

### Juliana Kiyosen Nakayama\*

Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina (UEL). Docente da Faculdade Paranaense.

e-mail: <nakayama@sercomtel.com.br>

### Endereço para correspondência:

Rua Sergipe, 1503, Ap. 402 – Centro – CEP 86020-230 – Londrina, Paraná, Brasil

---

