

SOBERANIA TRIBUTÁRIA EM TEMPOS DE GLOBALIZAÇÃO ECONOMICA

TAX SOVEREIGNTY IN TIMES OF ECONOMIC GLOBALIZATION

Angelica Aparecida Ferraz Krempel¹

Resumo: O presente estudo tem o objetivo de analisar o conceito de soberania, da existência ou não da soberania tributária no Brasil e suas implicações com o pacto federativo e competências tributárias face ao MERCOSUL. Ressalta a preocupação de uma das liberdades do bloco, a livre circulação de bens e de serviços. A soberania do Estado alberga a soberania fiscal ou tributária. Em âmbito internacional, a soberania fiscal ou tributária reflete-se como capacidade plena de um Estado diante dos demais no cenário internacional. O Estado tem soberania fiscal quando edita suas leis, quando a sua vontade é a última a prevalecer quanto aos seus administrados, e a soberania fiscal ultrapassa o território do Estado, quando sua competência tributária alcança seus contribuintes onde quer que eles estejam. A aplicabilidade das normas constantes nos tratados decorre do postulado da soberania, como abordou-se acima, cujo conceito revela um caráter de supremacia, concernente ao poder jurídico, distinguindo-se da soberania do Estado dirigida a todos de seu território e nas relações recíprocas entre os Estados. Tais implicações refletem na Reforma Tributária do Brasil com os ajustes assumidos pelo Bloco mercosulino.

Palavras-chave: soberania fiscal; Brasil; Mercosul.

Abstract: The objective of the present study is to analyze the concept of sovereignty, whether or not tax sovereignty exists in Brazil and its implications with the federal pact and tax jurisdictions before MERCOSUL. It emphasizes the concern of one of the liberties of the block, the free circulation of goods and services. The sovereignty of the State houses the fiscal or tax sovereignty. In the international scope, the fiscal or tax sovereignty is reflected as the full capacity of a State before others on the international scene. The State has fiscal sovereignty when it edits its laws, when its will is the last to prevail so far as those it administers are concerned, and the fiscal sovereignty exceeds the territory of the State, when its tax jurisdiction reaches its taxpayers wherever they may be. The applicability of the constant norms in the treaties results from the postulate of the sovereignty, as mentioned above, whose concept reveals a character of supremacy, regarding the juridical power, distinguishing itself from the sovereignty of the State directed to all those in its territory and in the reciprocal relations between the States. Such implications are reflected in the Brazilian Tax Reform with its adjustments accepted by the mercosul Block.

Key-words: fiscal sovereignty; Brazil; Mercosul.

1. Introdução

Embora se tenha globalização como coisa nova, criada a expressão na última década do século XX, a verdade é que a globalização é a própria história da humanidade, como escreve

¹ Mestre em Direito Constitucional Econômico pela Universidade de Marília (Unimar), graduada em Direito pelo Centro Universitário EuroAmericano e em Relações Internacionais pelo Instituto de Educação Superior de Brasília. Professora da Escola Superior de Administração, Marketing e Comunicação (ESAMC) - Unidade Uberlândia/MG. E-mail: angélicaqueirozk@hotmail.com.

Martins (2003). Observe que, o cenário internacional tem como principal característica, o avanço do processo de globalização em diversos níveis da vida cotidiana, como: na política, na economia, na cultura e na sociedade; realmente direcionando a história da humanidade.

A globalização representa uma nova fase do sistema capitalista que, com base na ideologia neoliberalista, atende às necessidades do mercado internacional no acirramento do sistema, traduzidos basicamente na necessidade de abertura de novos mercados consumidores, redução de custos trabalhistas e diminuição do papel do Estado como regulador das relações sociais de trabalho e de consumo.

A ideologia neoliberalista impõe-se hoje, no contexto internacional, de acordo com os interesses dos grandes grupos econômicos do mundo, propondo reformas estruturais como: privatizações de estatais, abertura do mercado, derrubada de barreiras alfandegárias, dependência ao capital externo especulativo e defesa da teoria do estado mínimo.

A globalização atua como instrumento do capitalismo neoliberalista com objetivo de promover a integração econômica e política em âmbito global. No aspecto político-econômico, a globalização direciona para uma integração política regional e uma interdependência econômica, traduzida na formação de blocos econômicos para fins comerciais.

Com a abertura de mercado, circulação de informações e a formação dos blocos econômicos, a globalização acabou aproximando os povos e, conseqüentemente, aumentando a importância das relações internacionais na vida cotidiana de cada um. A nível de governo, atualmente, a globalização faz com que as ações de política externa afetem diretamente a política interna e vice-versa, de modo que a linha que as separam seja quase imperceptível.

Analisando as características do processo de globalização vivido atualmente, pode-se perceber que ela constitui, de fato, um novo direcionamento ideológico no contexto das relações internacionais, pois atua como linha mestra nas relações político-econômicas em todo o mundo; não sendo diferente no direito tributário internacional.

É o que passamos a analisar: questões tributárias envolvidas nas relações internacionais, entre Estados independentes, e nas relações entre Estados independentes componentes de blocos ou comunidades econômicas que são, hoje, objeto de grandes indagações na ordem jurídica internacional.

2. Globalização

De acordo com Mattos (1996), globalização, mundialização, planetarização e universalização são palavras que ganharam novos impulsos criativos, em especial a partir da década de 1990, buscando significar o processo de internacionalização que vivemos, do comércio, da cultura, da vida política, econômica, financeira e social, que a tecnologia dos transportes e das telecomunicações veio proporcionar ao mundo atual.

As diversas nuances que apresenta a globalização levam-na a ser vista, como observa Nogueira (2000, p. 26) “em largo espectro, com variadas nuances, no qual se apresentam doutrinas que oscilam entre a ‘assepsia’ de seu conteúdo (meramente econômico) ou de pura contaminação ideológica”. Desse largo espectro podemos observar conceitos diversos, dos quais Dantas (2004) aponta alguns, pois na verdade, segundo o autor, caberia falar em globalização econômica, tributária, social, do trabalho etc.

A introdução da globalização no cenário dos mercados induz à necessidade de criação de novas categorias jurídicas e eficientes instrumentos legais que objetivem conservar a boa ordem nas relações internas e internacionais.

Na verdade, a globalização aí está e nós podemos a observar no nosso dia a dia, no trabalho, no lar, nos momentos de lazer, nas nossas relações profissionais e nas nossas relações de família e amizade, de forma que se torna prescindível defini-la, mesmo que cada definição seja sempre parcial, levando em conta apenas alguns aspectos dessa globalização.

3. Regionalização

Importante ainda apontar, como desdobramento do processo de globalização, o fenômeno da regionalização presente no nosso mundo, sendo possível observar a formação de blocos econômicos os mais diversos, juntando-se países em blocos de cooperação, por meio de acordos internacionais firmados entre si.

Quando se fala em regionalização cumpre, desde já, observar o que Baptista (1992) aponta. Segundo o autor, a formação de um bloco econômico se desdobra em diversas etapas, sempre de acordo com a maior ou menor integração conquistada, a saber:

- a) Zona de Livre Comércio - livre circulação de mercadorias sem barreiras ou restrições quantitativas ou aduaneiras, conservando os Estados dela integrantes total liberdade nas relações com terceiros países, não integrantes da zona de livre comércio, em matéria de importação e exportação;

- b) União Aduaneira - além do livre comércio entre os países integrantes da União Aduaneira, adota-se uma tarifa aduaneira comum;
- c) Mercado Comum - além da união aduaneira, permite a livre circulação dos demais fatores de produção: capital e trabalho, permitindo o livre estabelecimento e a livre prestação de serviços profissionais;
- d) União Econômica e Monetária - além do mercado comum apresenta um Banco Central da União, que dá as diretrizes da política monetária a ser seguida e adota uma moeda única. É o estágio que está alcançando a União Europeia, que já tem o euro e um banco central, embora nem todos os seus Estados-Membros ainda não os tenham adotado (caso, por exemplo, da Inglaterra).

No mercado comum, o que se objetiva é consolidar o que Tesouro (1999, p.315) denomina de as quatro liberdades. São elas: liberdade de circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais. Acrescentando, Fantozzi (1998, p.912) diz que para a instauração efetiva do mercado único necessário se faz a exclusão de três barreiras de natureza diversa, quais sejam: as barreiras físicas (representadas pelo controle aduaneiro), as barreiras técnicas (representadas pela disparidade normativa de requisitos técnicos diversos) e, finalmente, e que são as que no entendimento do autor mais interessam ao tema explorado, as barreiras fiscais (representadas pelo tratamento fiscal diferenciado entre bens, serviços e capitais de proveniência nacional ou estrangeiro).

Contudo, não podemos ainda deixar de apontar, a existência do que Baptista (1992, p.145) aponta em seu estudo, como sendo a quinta liberdade. Para o autor, a quinta liberdade é a da livre concorrência, de complexa repercussão no direito tributário, principalmente quando se fala no combate à concorrência fiscal nociva (*harmful tax competition*).

4. Soberania

Apontando sempre os tratados internacionais como limites à atuação dos Estados que os celebram, necessário se faz verificar de que forma e em que medida os mesmos atingem a soberania de seus signatários.

Conceito em constante evolução, diretamente condicionado à ideia de Estado, historicamente desenvolvido em função dos fatos, repousa a soberania em dois elementos essenciais, a população e o território, como bem observa o professor Xavier (2004, p.13), que a distingue num primeiro momento em soberania pessoal, que se traduz no poder do Estado

legislar sobre as pessoas que por sua nacionalidade a ele se sujeitam e, num segundo momento, em soberania territorial, que externa o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam em seu território.

Gruppenmacher (1999, p.11) conceitua soberania como “o poder de autodeterminação de um dado Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica assume perante as demais pessoas jurídicas com as quais se relacione e de total independência diante de qualquer outra pessoa jurídica soberana”.

Soberania, assim, prende-se, a território, que Carvalho (2005, p. 669), citando Hans Kelsen, define “como o domínio espacial de vigência de uma ordem estadual”.

Ao tratarmos de soberania, tema de direito constitucional por excelência, a menção ao constitucionalismo global, contrapõe-se ao constitucionalismo nacional.

Para o consagrado autor Canotilho (1998, p.1217), o constitucionalismo global tem dois pontos a serem observados logo de início: a democracia e o princípio da autodeterminação.

O primeiro, democracia e o caminho da democracia, é item centralizador da política interna e internacional, demonstrando-se, no plano interno, como o governo “menos mau” e no plano internacional como o governo oferecedor da paz.

O segundo princípio, ainda de acordo com Canotilho (1998), o da autodeterminação:

[...] deve ser reinterpretado não apenas no sentido de que os ‘os povos’ devem deixar de estar submetidos a quaisquer formas de colonialismo, mas também no sentido de que a legitimação da autoridade e da soberania política pode e deve encontrar suportes sociais e políticos a outros níveis - supranacionais e subnacionais - diferentes do “tradicional” e “realístico” Estadonação (CANOTILHO, 1998, p. 1217).

Observa-se assim, a irrelevância das fronteiras e o papel desempenhado pela globalização da informação e das comunicações, deslocando as atividades do ator estatal para as ONG’s privadas ou públicas, mas não estatais.

Prosseguindo o seu pensamento, Canotilho (1998) enumera ainda os traços caracterizadores desse constitucionalismo global:

[...] alicerçamento do sistema jurídico-político internacional não apenas no clássico paradigma das relações horizontais entre estados (paradigma hobbesiano/westfalliano, na tradição ocidental), mas no novo paradigma centralizado nas relações entre Estado/povo (as populações dos próprios estados); 2) emergência de um jus cogens internacional materialmente informado por valores, princípios e regras universais progressivamente

plasmados em declarações e documentos internacionais; 3) tendencial elevação da dignidade humana a pressuposto ineliminável de todos os constitucionalismos (CANOTILHO, 1998, p. 1217).

Finalmente, conclui que o constitucionalismo global não está, ainda, em condições de neutralizar o constitucionalismo nacional, que se assenta nas seguintes premissas:

- a) soberania de cada Estado - conduzindo, no plano externo a relações horizontais entre os diferentes Estados e no plano interno à supremacia no seu território e exercício das suas competências soberanas (legislação, jurisdição e administração);
- b) centralidade jurídica e política de sua constituição como carta de soberania e independência perante outros Estados;
- c) aplicação do direito internacional na forma prevista na sua constituição interna;
- d) nacionalidade das populações ou povos residentes permanentemente em seu território definida por sua constituição.

Apresenta-se assim o constitucionalismo nacional como determinante da supremacia da constituição nacional de cada país, que se traduz na necessidade de subordinação dos tratados internacionais às normas constitucionais, em particular no caso do Brasil, conclusão a que também chega Dantas (2004, p. 146) que a dá como “decorrência dos elementos que caracterizam a Constituição como norma portadora de uma supra legalidade sobre todo o ordenamento jurídico nacional”.

No entanto, há que se questionar ainda, como faz Dennis Lloyd, citado por Dantas (2004, p. 146): “como um Estado soberano nacional pode estar subordinado a um sistema de normas legais internacionais, sem perda de sua soberania independente?”. A resposta encontramos fazendo a distinção entre delegação e transferência, para afirmar que no caso ocorre a delegação, pois enquanto na transferência o Estado aliena seus poderes de que era, até então, titular, na delegação, a raiz, a titularidade nua (como a nua propriedade no usufruto) mantém-se na esfera do Estado titular ou delegante.

Enfim, temos ainda que observar como Lewandowski (2004, p. 236), que, a partir do artigo 1º, do Título III, da Constituição Francesa de 1791, onde se afirmou que “a soberania é una, indivisível, inalienável e imprescritível”, praticamente todos os estudiosos passaram a reconhecer nesses elementos os atributos essenciais da soberania sendo a unidade, significativa de que somente uma supremacia pode ocorrer no mesmo território; indivisibilidade, no sentido de que as competências da soberania devem ser exercidas com

exclusividade, não cabendo seu partilhamento, como, por exemplo, se a cunhagem de sua moeda passa a ser procedida por outro Estado, ou se suas leis forem por outro Estado elaboradas; inalienabilidade, no sentido de que a soberania não pode ser cedida ou transferida e, finalmente, a imprescritibilidade, para afirmar que a soberania se exerce permanentemente, não estando sujeita a limites temporais.

No entanto, não se pode deixar de reconhecer que um movimento pendular parece se configurar, a partir da década de 1980, pois constatada uma centralização do poder a partir da revolução russa de 1918 passando pela Segunda Grande Guerra (1939/1945) e pela chamada Guerra Fria, que teve seu final com a queda do mundo de Berlim em 1989, precedida pela perestroika, assistimos hoje, com a globalização e sua filhinha, a regionalização, como observa Minhoto (2004, p. 118) referindo Fiori, a um movimento pendular com a aproximação de uma nova idade descentralizadora, tal como a vimos nos séculos XVII e XVIII, com as cidades-estado, principados, ducados e bispados da Itália e da Alemanha, unificadas nesta pelo gênio de Bismarck e naquela pela heroicidade de Giuseppe Garibaldi, no século XVIII, na Itália completada pelo Tratado de Latrão, já no século XX.

Desta forma, nos parece cada vez mais coerente a afirmação de Martins (2003): “A União Europeia não é confederação de países, mas uma federação nos moldes das federações conhecidas, só que, em vez de ter Estados, tem países”, conhecida embora a observação de Pereira (In: MELLO, 1999, p. 110) de que o conceito de interdependência somente é válido para as organizações regionais, dentre as quais situa a União Europeia, “na qual ocorre uma institucionalização da interdependência com o objetivo último de alcançar uma estrutura pré-federal.”

5. Soberania tributária

Como pudemos observar, o conceito de soberania está estritamente relacionado ao Estado, ou seja, ao poder que o Estado detém domesticamente e externamente e é justamente por deter este poder que o Estado pode arrecadar tributos para manter suas funções específicas.

Logo, quando falamos em arrecadações e fiscalizações adentramos na chamada soberania tributária. O professor Torres (2001, p. 25) utiliza esta expressão para caracterizar o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos

procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais.

A soberania tributária é, portanto, aspecto da soberania, dirigido especificamente ao campo da tributação, essencial para a existência do Estado, que sem a ajuda dos tributos não sobrevive.

Pode a soberania fiscal apresentar-se sobre dois aspectos distintos, conforme se a veja quanto ao seu âmbito de incidência ou quanto ao seu âmbito de eficácia.

A constituição federal (BRASIL, 1988), por sua vez elencou exhaustivamente a competência constitucional tributária entre a União, estados, distrito federal e municípios, ante a existência da autonomia dos entes políticos interno, causando modernamente um polêmico questionamento: se o conteúdo de um tratado internacional prevalece sobre a competência tributária dos estados-membros, distrito federal e dos municípios, resguardada a exclusividade da competência tributária para as unidades da federação?”

Assim, o conceito de soberania suprema e ilimitada não pode mais ser aplicado, pois a imposição absoluta e indiscriminada começa a perder força, face à cooperação econômica entre as nações, onde os estados renunciam parte de seus recursos financeiros, o tributo passa a ter outra função além da arrecadatória, implantando a sua importância fiscal.

Para Mello (1997, p.102), a tendência atual é a soberania existir como um conceito meramente formal, isto é, o estado soberano voltado para o direito internacional público.

Portanto, não há que se falar mais em soberania absoluta e ilimitada, visto que hoje existe uma flexibilização, uma relativização, tanto no plano interno, quanto no plano externo dos estados.

Vale ressaltar que o conceito de soberania tributária ultrapassa o conceito do que seja apenas soberania, logo o professor Torres (2001, p. 25) traz uma conceituação acerca do tema, senão vejamos: “entende-se por soberania tributária, como o princípio fundamentador da aplicabilidade das normas tributárias internas de um Estado”.

Podemos ainda conceituar o que seria soberania fiscal, como sendo o poder de editar um sistema de impostos, seja legislativo ou regulamentar, com autonomia técnica em relação aos sistemas suscetíveis de entrar em concorrência com ele. A soberania fiscal ultrapassa o seu território para alcançar pessoas que se encontram fora do seu território.

O âmbito de incidência das leis tributárias tem como pedra de toque a investigação da possibilidade da norma tributária interna alcançar na sua previsão atos ocorridos em territórios

outros que não o do estado do qual promana (jurisdiction to prescribe), é o que ensina Campos e Campos (2001, p. 282). Enquanto que o âmbito de eficácia busca verificar a possibilidade da norma tributária interna ser efetivamente aplicada em território estrangeiro (jurisdiction to enforce), relacionando-se, assim, o primeiro com o poder legislativo dos Estados, a sua soberania tributária, em abstrato, enquanto que o segundo - âmbito de eficácia - diz respeito à aplicação coativa da lei tributária do estado, vale dizer sua atuação em concreto no sentido de haver do contribuinte a satisfação da obrigação tributária.

É importante saber, no entanto, que a soberania tributária não está ligada necessariamente ao conceito de soberania territorial, pois o estado tem soberania fiscal quando edita suas leis, quando a sua vontade é a última a prevalecer quanto aos seus administrados, assim a soberania fiscal ultrapassa o território do estado, quando sua competência tributária alcança seus contribuintes onde quer que eles estejam.

6. Limitações à soberania fiscal

A rapidez das modificações presentes no mundo de hoje foram ditadas pela globalização e intensificação do comércio internacional e do fluxo de pessoas e de capitais. Essas modificações trazem, ao poder impositivo dos estados, limitações que se fazem importante conhecer e destacar.

Apesar de autores como Pinheiro (2001) verem a erosão dessa soberania, não como consequência da globalização, mas sim como tendo origem no fato de haverem os estados aberto mão de sua soberania, “seja em busca de um poder soberano no plano supranacional, seja pela adesão quase cega ao modelo financeiro global”; não concordamos por entender que, em um e outro caso, o que deveras ocorre é a quase inexorável necessidade de se manter em um determinado nível de desenvolvimento ou de se procurar alcançar um patamar mais elevado.

Na ótica de Mclure Jr (2001), essas limitações podem ser classificadas em:

1) Limitação Unilateral: são aquelas tomadas pela vontade própria do estado, para atender a situações decorrentes da conjuntura, denominando-as market-induced voluntary limitations. Em breve menção, podemos citar: a) os incentivos da atividade econômica e do investimento; b) a atração de investimentos financeiros; c) deslocamento da base do tributo; d) alteração da estrutura fiscal.

Quando os tributos sobre determinada atividade econômica se mostram mais pesados que aqueles praticados por outras nações, com semelhante ambiente político, social, econômico e jurídico, vê-se muitas vezes o Estado obrigado a criar incentivos ao desempenho dessa atividade ou a reduzir a tributação existente.

Embora se pretenda uma tributação neutra, na verdade os incentivos fiscais (tax expenditures), se bem que sejam também eles instrumentos de guerra fiscal, conduzindo eventualmente a uma unfair tax competition, apresentam-se como meio de atrair investimentos e solucionar problemas de desemprego, por exemplo.

Tenha-se em mente que, no caso, importa conhecer não a taxa nominal do tributo, mas sim a sua taxa marginal efetiva, ou seja, aquela que represente a quantia real do imposto incidente sobre o rendimento. Veja-se, por exemplo, que no Brasil não mais se tributam os dividendos distribuídos aos sócios e acionistas.

Também os investimentos financeiros podem ser afetados pela tributação. Assim, a tributação desses investimentos pode ser unilateralmente determinada pelo estado, buscando atraí-los.

Se considerarmos países em desenvolvimento que firmam compromissos com o Fundo Monetário Internacional (FMI), e que, portanto, devem constituir reservas em moeda forte, a política fiscal em relação a esses investimentos é realmente ditada pela pressão de atender a esses compromissos.

Em outros países, a atração desses investimentos é feita de várias outras formas, dentre as quais sobrelevam o segredo bancário e a liberdade de câmbio.

Pode ainda ocorrer que a tributação em um país venha a tornar-se elevada, que ocorra, que empresas mudem sua forma de operação concentrando nesse país seus custos e despesas dedutíveis, e deslocando as operações lucrativas ou fase final de sua operação para países de menor tributação.

As pressões do mercado podem, ainda, levar o estado a alterar sua estrutura fiscal, passando a taxar mais as rendas do trabalho que as do capital ou vice-versa.

Pode ainda, optar por uma mudança mais radical, passando de uma taxa unitária para o dual income tax, como nos países nórdicos, separando a renda do capital da renda e do trabalho, dentro de um sistema de classificação cedular dos rendimentos. Adicione-se, por útil, que, como aponta Schindel (2001, p.174), na década de 1990 aos países nórdicos se uniram

Áustria, Suíça, Holanda e Itália, parecendo assim iniciar-se tendência cujo crescimento merece atenção.

2. Limitação bi ou multilateral: também limitações ao poder de tributar tem origem nas convenções internacionais, pois a negociação de um tratado sobre dupla tributação impõe aos estados contratantes concessões mútuas, como em qualquer ajuste, mesmo entre particulares, sempre acontece. Naturalmente, como em todo contrato, também nos tratados pode haver uma parte mais fraca que a outra, que terá então de ceder nas negociações.

Os tratados bilaterais normalmente trazem normas cerceadoras do poder impositivo das partes, reconhecendo a uma ou outra o poder de tributar na fonte ou na residência, seguindo os modelos da OECD e da ONU.

3. Limitação Imposta Externamente: embora pouco se haja escrito sobre o assunto - confessamos não haver nada localizado sobre o assunto - pressões existem e limitações mais de uma vez anunciadas como medidas unilaterais existem para se forçar um estado a editá-las.

As ameaças de um país, ou mesmo uma organização internacional, de uma ação retaliatória podem fazer com que um país legisle fiscalmente em um ou outro sentido. Sobre isto, temos que os paraísos fiscais muito terão a dizer, se o disserem um dia.

4. Limitação à administração fiscal independente: a globalização veio, com certeza, cercear a liberdade e independência das administrações fiscais, que, ao teor do artigo 25 (procedimento de mútuo acordo) e 26 (troca de informações) do OECDMC e do tratado modelo da ONU, se obrigam nos tratados a dar-lhes cumprimento.

7. Reflexos da globalização na soberania fiscal

Considerado que o quadro da globalização, a nosso ver, se manterá ainda nas próximas décadas, poderíamos apontar no campo específico da tributação, alguns desdobramentos.

A formação dos blocos econômicos já leva, desde logo, a concluir pela diminuição dos tributos aduaneiros, que deverão dentro deles desaparecer nas relações intra-bloco, mantendo-se, no entanto, em níveis elevados quanto às importações de países situados fora do bloco.

A extraordinária mobilidade dos capitais, o incremento da troca de informações e a assistência recíproca das administrações fiscais, a facilidade de mudança de residência de um país para outro, a venda de nacionalidade, a lavagem de dinheiro oriunda do narcotráfico e do terrorismo internacional tem ditado cada vez mais a adoção de severas medidas de fiscalização do imposto sobre rendimentos de todas as espécies.

E, apesar de nos dias atuais existirem milhares de tratados bilaterais para evitar a dupla tributação da renda, vemos que os mesmos vêm se multiplicando, se tornando inteiramente cabível a indagação sobre seu comportamento face à globalização, o que também nos leva a indagar sobre a sua necessidade, bem como a especular sobre a celebração de tratados multilaterais sobre tributação.

8. Conclusão

As questões tributárias envolvidas nas relações internacionais, entre estados independentes e entre cidadãos de estados independentes, e nas relações entre estados independentes componentes de blocos ou comunidades econômicas, são, hoje, objeto de grandes indagações na ordem jurídica internacional.

O tema cresce em importância no Brasil da atualidade, onde interesses do governo e dos investidores nacionais não se confinam às fronteiras do país, impondo-se que os investimentos, contratos comerciais e demais atos negociais sejam postos na esteira da globalização da economia, cujas implicações são inevitáveis diante das dissemelhanças dos tratamentos tributários de cada país ou bloco econômico.

Aliás, estas diferenças têm sede na profunda e notória mudança de perfil que vem sofrendo o comércio internacional. Como bem asseverou Greco antigos conceitos de direito comercial não guardam referencial com o mundo moderno. O exame há de ser lançado tendo-se em conta a mobilidade da renda, do consumo e dos agentes econômicos, em contraposição a conceitos clássicos como os de fronteira e de controle aduaneiro. O próprio conceito de soberania dos estados vem sendo objeto de detidos estudos resultando em importantes proposições doutrinárias.

Sobre o tema e em face do regramento constitucional brasileiro, bem alinhavou Gruppenmacher (1999, p. 34) que “a acepção clássica de soberania deve, portanto, ser revista pois se apresenta incompatível com a integração econômica pretendida pelo constituinte. Os processos de integração entre Estados impõem a releitura do conceito de soberania”.

Não diferentemente, mesmo que em outra dimensão, a nacional interna, crescente é a importância das questões relativas ao tratamento tributário no Brasil dos fluxos econômicos que são observados no nosso país, oriundos de investimentos estrangeiros, diretamente por pessoas naturais, ou por intermédio de empresas e outras estruturas negociais.

Emergente, a globalização das relações entre países, empresas e pessoas, o tema mostra-se palpitante e de grande importância na atualidade do estudo do direito tributário internacional, principalmente porque os interesses de arrecadação, e muitas vezes a tributação de caráter extrafiscal, geram conflitos com os interesses particulares.

A soberania fiscal, portanto, deve ter seus contornos investigados, ou melhor, reinvestigados, para saber da possibilidade de mitigar o seu rígido conceito, e saber se os contribuintes, vistos no cenário globalizado, devem ser penalizados com tributações gravosas com incidências duplas ou mesmo plúrimas, o que, muitas vezes, inviabiliza o trânsito dos capitais e, pois, desfavorece os investimentos que podem trazer empregos e progresso para as sociedades envolvidas.

Grandes e profundas alterações vêm trazendo e trará a globalização quanto à soberania dos estados e seu poder impositivo. Inevitável o processo de envolvimento planetário e inexorável o seu alcance. Gradativamente teremos a soberania dos estados abalada, pois um novo sistema constitucional impor-se-á em cada um deles, bem como uma harmonização dos sistemas tributários se sobreporá aos institutos doutrinários e políticos dos diferentes estados, conduzindo a uma quase uniformização tributária.

Referências

BAPTISTA, Luis Olavo. O impacto do Mercosul sobre o sistema legislativo brasileiro. *Revista da Industria*, São Paulo, n.1/145, jan.mar. 1992.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CAMPOS, Diogo Leite de. CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DANTAS, Ivo. *Direito constitucional econômico: globalização & constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2004.

FANTOZZI, Augusto. *Direito tributário*. 2. ed. Torino: UTET, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Comércio exterior e novas realidades: problemas emergentes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.44, p. 116-137.

GRUPPENMACHER, Betina Treiger. Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna. *Dialética*, São Paulo, n.21, p. 11, 1999.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Globalização, regionalização e soberania*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Globalização, constituição e tributos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTFP)*, São Paulo, n.52/44, set. out. 2003.

MATTOS, Carlos de Meira. Estado-nação e globalização. *Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTFP)*, São Paulo, n. 16/251. jul. set. 1996.

MCLURE JÚNIOR, Charles E. Globalization, tax rules and national sovereignty. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, August 2001/328.

MELLO, Celso de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. 11. ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. v. 1.

MINHOTO, Antônio Carlos Baeta. *Globalização e direito: o impacto da ordem mundial global sobre o direito*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio: Renovar, 2000.

PEREIRA, Ana Cristina Paulo. Organização Mundial do Comércio: uma ameaça à soberania estatal? In: MELLO, Celso de Albuquerque (coord.). *Anuário direito e globalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PINHEIRO, Jurandi Borges. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001

SCHINDEL, Angel. Antiguos y nuevos desafíos para la delimitación cualitativa y cuantitativa de la base gravable de las ganancias empresariales. *Visión renovada de la imposición directa: Homenaje al Dr. Enrique Jorge Reig*. Consejo Profesional de Ciencias Economicas: Bueno Aires, 2001, p.174.

TESAURO, Francesco. *Instituzioni di diritto tributario*. Torino: UTET, 1999. v.2.

TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.