

O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação*

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.

Resumo

Em que pese a posição geralmente encontrada na doutrina, no sentido de que o Direito Internacional não ofereceria óbice à bitributação, bons argumentos em sentido contrário parecem surgir da consolidação do princípio da capacidade contributiva no cenário internacional. O presente artigo, ao colocar o tema da tributação sob uma perspectiva de direitos humanos, investiga se o princípio do não retrocesso pode servir de subsídio para questionar a denúncia de um acordo de bitributação.

Palavras-chave: bitributação, capacidade contributiva, direitos humanos, revogação de acordos de bitributação, princípio do não retrocesso.

Abstract

Notwithstanding the usual position among scholars, according to which International Law would not forbid double taxation, interesting arguments seem to derive from the enforcement of the ability to pay principle within the international scenario. This article, by putting taxation into a human rights' perspective, investigates whether the non regression principle may be argued as to question the revocation of a tax treaty.

Keywords: double taxation, ability to pay, human rights, tax treaty revocation, non regression principle.

I. Introdução

Quase um século após Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp terem sido incumbidos pela antiga Sociedade das Nações de elaborar um relatório sobre a dupla tributação internacional e suas possíveis soluções, os acordos de bitributação permanecem um elemento fundamental no Direito Tributário Internacional. Em que pese a crença espalhada de que tais instrumentos não seriam mais necessários para a prevenção da dupla tributação¹, não há como se ignorarem situações em que sua existência desempenha papel crucial no afastamento ou na mitigação do fenômeno. O exemplo seguinte - extraído de circunstâncias reais - pode ser útil a este propósito.

Uma senhora alemã detinha uma empresa no Brasil, onde era tida por residente para fins tributários. Além disso, mantinha, em seu país natal, a casa na qual seus filhos foram criados e com a qual possuía fortes laços sentimentais. Em

* Homenagem a Ricardo Lobo Torres.

¹ Neste sentido, DAGAN, Tsilly. "The tax treaties myth". *Journal of International Law and Politics* v. 32, n° 939. New York University Law School, 2000.

razão dos numerosos compromissos profissionais junto à empresa brasileira, as visitas que a empresária germânica fazia ao seu lar, uma ou duas vezes ao ano, limitavam-se a brevíssimos períodos.

Em evidente contraste com as regras brasileiras de residência fiscal para estrangeiros² - as quais se baseiam, em especial, no critério objetivo do “teste dos cento e oitenta e três dias” - a lei alemã adota um conceito amplo de residência, segundo o qual um indivíduo pode ser considerado residente naquele país caso lá possua um domicílio (*Wohnsitz*), caracterizado pela mera manutenção de uma habitação disponível.

Não é difícil perceber, assim, que a senhora alemã era residente - e, destarte, sujeita a tributação em bases mundiais - nos termos da legislação doméstica de ambos os países. Resolvia-se a questão da dupla residência, no entanto, através do Artigo 4º do antigo acordo de bitributação entre Brasil e Alemanha, cujas regras acabavam por apontar o Brasil como país de residência para fins do tratado (local em que “permanece habitualmente”), eliminando-se, então, a dupla tributação de sua renda.

Entretanto, em 2005 o acordo foi denunciado pelas autoridades alemãs. Subitamente, a empresária passou a ter sua renda ativa e passiva sujeita a tributação em bases mundiais tanto no Brasil quanto na Alemanha. Medidas unilaterais não vieram em seu auxílio; a renda permaneceria bitributada apesar da adoção do método do crédito ordinário por ambas as legislações. Efetivamente, espera-se que os dois países concedam crédito para a tributação na fonte que se fez no outro Estado, e não para a sua própria tributação enquanto Estado de residência: a Alemanha não reconhecerá crédito relativo ao imposto brasileiro que não diga respeito a fontes brasileiras, podendo-se dizer o mesmo para o caso do Brasil.

O exemplo não é apenas ilustrativo ao confirmar a importância dos acordos tributários para o afastamento ou mitigação da bitributação, mas também nos leva ao principal aspecto deste artigo: a senhora alemã tornou-se sujeita a uma dupla tributação inexistente enquanto o tratado revogado se mantinha em vigor.

Nesse contexto, o presente artigo investiga a possibilidade de se encontrar, no Direito Internacional, argumentos aptos a proteger os contribuintes da bitributação que pode resultar da revogação unilateral de tratados fiscais.

II. Denúncia e a Relação Trilateral dos Acordos de Bitributação

Em tempos de globalização e liberalização comercial, a importância dos acordos de bitributação cresceu significativamente³. Apesar de tradicionalmente destinados a evitar a dupla tributação, é evidente que outros propósitos permeiam a celebração de um tratado dessa natureza: estes não apenas asseguram um mínimo de segurança aos investimentos, mas também atendem aos interesses das próprias administrações tributárias, tal como se vê no dispositivo ocupado com a

² Sobre o tema, SCHOUERI, Luís Eduardo. “Residência fiscal da pessoa física”. *Revista Direito Tributário atual* v. 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 149-172.

³ Cf. UCKMAR, Victor. “Double taxation conventions”. In: AMATUCCI, Andrea; GONZÁLES, Eusebio; e TRZASKALIK, Christoph. *International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006, p. 150.

troca de informações comumente encontrado nos acordos que seguem os Modelos da OCDE ou da ONU.

Tratados de bitributação são frutos de negociações custosas e demoradas entre Estados. Não surpreende que os Estados dediquem tamanha atenção a elas, dado que os acordos não costumam conter um termo final para a sua validade (apesar de determinadas cláusulas poderem expirar com o decurso do tempo). A ampla liberdade de que supostamente gozam os Estados na negociação de um acordo é até mesmo questionada por Avi-Yonah, para quem os contratantes, forçados a seguir o caminho já traçado por um *international tax regime*, não mais possuiriam grande margem de discricionariedade⁴.

Neste cenário de intensa competição entre Estados, a negociação e a celebração de acordos fiscais passou de opção a vera necessidade dos países inseridos no contexto globalizado. O fenômeno é visto por Tanzi como *tax degradation*: um processo em que Estados soberanos autoimpõem limites aos seus poderes tributários, sempre com o intuito de oferecer condições favoráveis aos seus investidores⁵.

Não há surpresa, assim, no fato de que a denúncia de acordos raramente tem lugar. Os Estados Unidos parecem nunca ter denunciado ou ter um de seus acordos denunciado pelo outro Estado sob o argumento de que houve uma violação material de seu conteúdo⁶. Os exemplos são pontuais. O tratado entre Dinamarca e França, assinado em 8 de fevereiro de 1957, foi revogado com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009⁷. Em 2012, a Argentina denunciou seus tratados com Suíça, Chile e Espanha⁸.

A revogação unilateral de um tratado é sempre acompanhada de grande furor entre o empresariado; exemplo pode ser encontrado na própria revogação do acordo entre Brasil e Alemanha pelas autoridades do último país em 2005 e nos esforços que se seguiram por parte dos contribuintes para a assinatura de um novo tratado⁹.

A denúncia, contudo, não costuma trazer quaisquer consequências jurídicas relevantes para os Estados, uma vez que os próprios tratados estabelecem a forma como seu término deve dar-se. O simples fato de que os acordos tendem a prever um prazo de validade após sua revogação parece suficiente para se alegar a ausência de qualquer óbice jurídico sólido ao seu desfazimento. Nesse sentido, não haveria dificuldades em se afirmar ter sido dado aos contribuintes tempo sufi-

⁴ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law - an analysis of the international tax regime*. Nova York: Cambridge University Press, 2007.

⁵ Cf. TANZI, Vito. "Globalization, tax competition by the future of tax systems". In: UCKMAR, Victor. *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. 2ª ed. Milão: Cedam, 2002, p. 30-31.

⁶ <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:bmDi5MiNv0J:faculty.law.wayne.edu/mcintyre/Text/Classes/intl_class/Legal_nature_tax_treaties.pdf+tax+treaties+terminated+history&hl=ptBR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEEŠjXyw7gR212Gjk_FXDf3UyAvYuGhnMARU4R8jfMmittEJF-FDvrI0N1zonGn2PyTGmM9tiNbX3xRM7ESe4P4Nm5kiuEz08Ak_iq19SO4XnLiN9qcRkx97p-WFvE4aLMKxaiHYBkwG&sig=AHIEtbRi59MBHbLbVH50jxLPLWFjeE8EFA>.

⁷ <http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/tns/docs/html/tns_2009-01-19_fr_1.html&q=terminated&WT.z_nav=Navigation>.

⁸ <<http://www.dlapiper.com/argentina-terminates-three-tax-treaties/>>.

⁹ Cf. CASTELON, Martha Oliveros. "Perspectivas de novo acordo de bitributação Brasil-Alemanha". *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 8. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ciente para a conclusão de seus negócios naquele intervalo, como a sugerir que o efeito protetor do tratado não teria sido anulado.

Outrossim, tal postura é condizente com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, cujo Artigo 42 é expresso ao reconhecer a possibilidade de denúncia “em virtude da aplicação das disposições do tratado”. Confirmando a licitude, para os contratantes, da extinção de um acordo, o Artigo 56 da Convenção admite a denúncia ainda que não prevista nos termos do tratado, caso essa possa ser “deduzida da natureza do tratado” ou se verifique tenham as partes “tencionado admitir a possibilidade da denúncia”.

Esse cenário, posto que claro, não é satisfatório quando se leva em consideração a posição de contribuintes que passaram a se sujeitar à bitributação em razão da ausência de um tratado previamente existente.

É dizer, olvida-se que o texto do acordo - ou a própria Convenção de Viena¹⁰ - ocupa-se tão somente com o vínculo (bilateral) estabelecido entre os Estados que se obrigam através daquele instrumento. Assim é que se, do ponto de vista da relação jurídica formal existente entre os contratantes, a denúncia do tratado não traz maiores repercussões no âmbito do Direito Internacional, a perspectiva trazida pelo vínculo material que o contribuinte mantém com o acordo parece exigir postura distinta.

Noutras palavras, propõe-se que a relação instaurada pelo acordo de bitributação não seja vista apenas sob um viés bilateral, mas que também leve em consideração a posição ocupada pelo contribuinte face aos termos do tratado: em caso de denúncia, aquele passa a sujeitar-se ao risco de que seu patrimônio seja onerado pela dupla tributação que, se antes inexistia, torna-se possível. Destarte, para longe de um vínculo (formal) bilateral entre Estados que contratam entre si, o acordo de bitributação traz em seu bojo vera relação trilateral, compreendendo, também, os contribuintes que se sujeitam ao quanto pactuado pelos Estados e cujo patrimônio pode ser afetado pela celebração ou revogação do tratado.

Consoante se viu, apesar do argumento segundo o qual medidas unilaterais para evitar a bitributação já estariam internacionalmente consolidadas, não soa adequado sustentar que tais mecanismos bastam para obstar a ocorrência do fenômeno. O exemplo da senhora alemã, acima referido, é esclarecedor a este respeito. A situação revela-se especialmente dramática caso o contribuinte aufira renda de um terceiro país: ambos os Estados de residência tributarão em bases mundiais sem qualquer consideração pelo fato de que haverá sobreposição de tributação mundial.

Em síntese, pode-se notar que a revogação de acordos de bitributação, em que pese sua aparente bilateralidade formal, claramente traz efeitos que vão além dos assuntos próprios de cada Estado contratante: contribuintes são imediatamente afetados por tal ato.

¹⁰ Como a delimitar o âmbito de sua aplicação ao vínculo bilateral estabelecido entre os Estados contratantes, a Convenção de Viena, além de expressamente invocar, em seu preâmbulo, o *pacta sunt servanda*, já estabelece em seu Artigo 1º que “a presente Convenção aplica-se aos tratados entre Estados”.

III. O Direito Internacional como Limitação à Soberania Estatal

Restrições à discricionariedade dos Estados no cenário internacional não surgem apenas em função de questões concorrenciais. Há que se reconhecer que a soberania dos Estados, encarada no passado enquanto um poder de supremacia irresistível, ou como o poder de se estruturar livremente o sistema jurídico¹¹, deve hoje ser compatível com as regras de Direito Internacional.

A partir de tal postura é que se desenvolveu a noção de soberania externa, encontrada na independência e igualdade entre os Estados e significando o reconhecimento do caráter mandatário das regras de Direito Internacional, cuja legitimidade se baseia na reciprocidade¹². É Baracho que, inspirado pelas lições de Heller, vê o atual contexto internacional não como uma anarquia de soberanias, mas como um grupo de Estados independentes, unidos pelo Direito e ligados por uma intensa solidariedade de interesses. O Direito Internacional se apresenta, assim, enquanto o campo em que os limites da soberania dos Estados são encontrados.

Em tal cenário, um Estado não pode mais acreditar que, devido a sua soberania, pode moldar sua legislação em função exclusiva da vontade política de seu Parlamento, sem atentar para as contingências da intensa competição internacional e, especialmente, das exigências do Direito Internacional.

Não parece haver resistência ao fato de que as fontes do Direito Internacional, conforme arroladas pelo Artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, são igualmente relevantes na determinação dos limites da soberania dos Estados. Destarte, não apenas acordos (fiscais) podem ser considerados (auto)limitação do poder tributário dos Estados; costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas também desempenham papel relevante no mesmo sentido.

IV. Não Dupla Tributação como um Direito Humano Protegido pelo Direito Internacional?

A conclusão alcançada acima nos leva ao principal aspecto deste artigo: o Direito Internacional protege os contribuintes contra a dupla tributação? A bitributação viola o Direito Internacional? Noutras palavras, algum princípio extraído do Direito Internacional proíbe um Estado de exercer seu poder tributário de modo a duplamente tributar a renda de um contribuinte?

É comum, na doutrina, o entendimento segundo o qual os Estados, face à suposta inexistência de uma regra de Direito Internacional derivada do costume ou de princípios gerais proibindo a bitributação, não estariam obrigados a adotar quaisquer medidas, quer através de suas legislações internas ou por meio da celebração de acordos, destinadas a evitar tal exação ou mitigar seus efeitos. Eventuais instrumentos resultariam, assim, da conveniência dos Estados envolvidos, mas nenhuma transgressão ao Direito Internacional emergiria de sua ausência.

¹¹ Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. "Teoria geral da soberania". *Revista Brasileira de Estudos Políticos* nº 63/64. Belo Horizonte: UFMG, 1986, p. 12-15.

¹² Cf. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. "Teoria geral da soberania". *Revista Brasileira de Estudos Políticos* nº 63/64. Belo Horizonte: UFMG, 1986, p. 12-15.

Em verdade, no que se refere à matéria tributária, poucos são os costumes que se podem apontar reconhecidos e já inseridos na ordem internacional. Em trabalho escrito logo após a Segunda Guerra Mundial, Udina sustentou a existência de alguns limites subjetivos e objetivos à tributação. Exemplo de limite subjetivo seria a impossibilidade de um Estado tributar outras pessoas jurídicas de Direito Internacional Público (o que incluiria, por cortesia ou tratado, agentes diplomáticos). Um limite objetivo, por sua vez, poderia ser encontrado na liberdade de locomoção, compreendendo o direito de passar pelo território de um Estado em tempos de paz¹³.

É interessante notar que, por volta do mesmo período, houve doutrinadores que envidaram esforços no sentido de desenvolver raciocínio que, baseado em princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, condenaria a dupla tributação à ilicitude internacional.

Assim é que uma tentativa de incluir a bitributação no rol de ilícitos internacionais foi levada a cabo em conferência realizada em Viena¹⁴, em 1961. Naquela ocasião, Kann sugeriu que a bitributação poderia ter um efeito confiscatório e, por conseguinte, atentar contra o direito de propriedade. O referido autor pôde ver uma verdadeira garantia fiscal internacional contra o confisco na Declaração dos Direitos do Homem, no âmbito da ONU, cujo Artigo 1º do Protocolo Adicional incluiu o direito de toda pessoa física ou jurídica à propriedade entre as medidas para a segurança coletiva.

No pensamento pioneiro de Kann, até então o tratamento do confisco era restrito à lei interna de cada país, uma vez que a base jurídica proibindo a tributação de assumir ares confiscatórios - a garantia da propriedade - apenas era encontrada na legislação doméstica. Nesta condição, o possível efeito confiscatório derivado da bitributação seria uma fatalidade para a qual o Direito Internacional não ofereceria solução.

Entretanto, uma vez que o direito a propriedade teria adentrado no ordenamento internacional por meio da Declaração de 1948, Kann entendeu que tal garantia teria trazido consigo o reconhecimento de que a tributação derivada da cumulação de pretensões tributárias não poderia ser de tal monta a gerar confisco, contrário que seria à noção de propriedade. Na visão do referido autor, daí decorreria a obrigação, lastreada na ordem internacional, de os Estados adotarem medidas contra a bitributação.

Em tempos mais recentes, outro estudioso procurou um argumento, baseado no Direito Internacional, para obrigar os países a evitarem a bitributação. Tal foi o que fez Schaumburg, que, entretanto, não apontou a ilicitude da dupla tributação a partir de considerações sobre o direito de propriedade.

Revestindo seu raciocínio de maior sofisticação, Schaumburg sustentou que a bitributação, por implicar um risco de tributação excessiva, não levaria em conta a capacidade contributiva do contribuinte, de modo a contrariar o princípio da

¹³ Cf. UDINA, Manlio. *Il Diritto Internazionale Tributario*. Pádua: Cedam, 1949, p. 139-184.

¹⁴ Cf. "Vorstand des Oesterreichischen Juristentages". *Verhandlungen des ersten österreichischen Juristentages*. Volume II (Referate und Diskussionsbeiträge). Part 5 (Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung). Viena: Manz'che, 1961, p. 5-28 (8-12).

igualdade. Em suma, sendo o referido princípio de aceitação generalizada (um princípio de direito reconhecido pelas nações civilizadas), e figurando a capacidade contributiva como seu corolário em matéria fiscal, então a bitributação seria um ilícito internacional, por contrariar o Direito Internacional¹⁵.

Não obstante a posição de Schaumburg, há que se ver que, mesmo entre autores de origem germânica, de modo geral, a existência de um princípio de Direito Internacional a vedar a bitributação não é reconhecida; quando muito, se entende que é dever dos Estados buscar reduzi-la ou evitá-la¹⁶.

Apesar do entendimento a que usualmente chegam aqueles que se debruçam sobre o tema, as considerações sobre a bitributação enquanto um ilícito internacional merecem maiores desenvolvimentos.

Afinal, não restam dúvidas de que o princípio da igualdade, bem como o da capacidade contributiva, enquanto meio para sua concretização do primeiro, são abraçados pelos mais diversos ordenamentos, quer expressamente, quer de forma implícita. Além do caso brasileiro, onde o princípio encontra guarida no artigo 145 da Constituição, e da Itália, que o coloca no artigo 53 do mesmo diploma, Zilveti também encontrou o princípio nas Constituições da Albânia, Argentina, Bulgária, Burundi, Chile, Equador, Espanha, Grécia, Holanda, Liechtenstein e Síria, para não mencionar as jurisdições onde se toma a capacidade contributiva como valor implícito em seus sistemas jurídicos¹⁷. Pode-se afirmar, assim, que o princípio da igualdade, acompanhado de seu corolário em matéria tributária, é um princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, e, assim, fonte do Direito Internacional, nos termos do Artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Não é demais lembrar que Ricardo Lobo Torres não hesita em incluir o princípio da igualdade em matéria tributária entre os direitos humanos¹⁸. Com efeito, Kofler e Pistone percebem um movimento mundial no qual direitos e garantias contidos em constituições nacionais são internacionalmente compartilhados e então adicionados à dimensão dos direitos humanos, entendidos como manifestação dos direitos fundamentais da humanidade¹⁹. Nesse cenário, surgiria um conceito amplo de direitos humanos que, desenvolvido no pós-guerra, compreenderia, também, os direitos dos contribuintes²⁰.

¹⁵ Cf. SCHAUMBURG, Harald. "Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steurrecht". *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, in *Festschrift für Klaus Tipke*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 143.

¹⁶ Cf. TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. Colônia: Otto Schmidt, 1998, p. 34. No mesmo sentido: ROTHMANN, Gerd W. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de doutoramento apresentada à Universidade de São Paulo, edição do autor, p. 77; MÖSSNER, Jörg Manfred. "Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur". *Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht* 25, 1974, p. 255-287 (282).

¹⁷ Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 153-159.

¹⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 67.

¹⁹ Cf. KOFLER, Georg; e PISTONE, Pasquale. "General issues on taxation and human rights". In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Poiares (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 3-33.

²⁰ Cf. BROKELIND, Cécile. "Does the EU need a policy on taxation and human rights?" In: KO-

Em verdade, parece haver consenso sobre um impacto crescente de um suposto “Direito Internacional dos Direitos Humanos” sobre o poder tributário dos Estados²¹; nesse contexto, a capacidade dos direitos humanos de interferir no recolhimento de tributos pelos Estados levou Thiel a observar que a influência de tais direitos sobre o exercício da jurisdição tributária pelos entes soberanos já seria inegável²².

Não por outra razão, dispositivos da Convenção Europeia de Direitos Humanos, quando interpretados à luz do Direito Tributário, já inspiraram julgamentos da Corte Europeia de Direitos Humanos nos quais a tutela pretendida pelos contribuintes foi concedida com base em direitos humanos²³. Tal foi o caso em *Shchokin v. Ukraine*²⁴; conforme aponta Baker, nesse julgamento a Corte reconheceu que “sendo a tributação uma interferência sobre o direito de gozo da propriedade”, o Primeiro Protocolo à Convenção viria a exigir que leis tributárias fossem “acessíveis, precisas e previsíveis em sua aplicação”²⁵. Compreensíveis, assim, as palavras de Gutmann, para quem “agora é mais importante do que nunca colocar o direito tributário sob uma perspectiva de direitos humanos”²⁶.

Ora, se acompanharmos o raciocínio de Schaumburg, acima referido, no sentido de que a bitributação, por afetar o princípio da capacidade contributiva, contraria o princípio da igualdade, então será imediato que a proteção contra a bitributação será um direito humano, porquanto assegura positivamente a igualdade. O ponto é bem observado por Gutmann, cujo ponto de vista nos traz que “a questão de saber se a bitributação é, ao fim e ao cabo, um problema de direitos humanos nunca foi levada a sério, posto haver razões muito boas para se acreditar que este é o elemento chave”²⁷.

Do que se expôs, parece haver um bom argumento no sentido de que a bitributação é contrária ao Direito Internacional sempre que implicar excesso de exação incompatível com o princípio da capacidade contributiva. O reconhecimento dessa circunstância como um direito humano merece, assim, maior reflexão.

FLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Poiães (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 113-128.

²¹ Cf. THIEL, Servaas van. “Is there a need for international enforcement of human rights in the tax area?” In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Poiães (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 153-182.

²² Cf. THIEL, Servaas van. “Is there a need for international enforcement of human rights in the tax area?” In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Poiães (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 153-182.

²³ Cf. BROKELIND, Cécile. “Does the EU need a policy on taxation and human rights?” In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Poiães (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 113-128.

²⁴ Petições nºs 23.759/2003 e 37.943/2006, de 14 de outubro de 2010.

²⁵ Cf. BAKER, Philip. “Some recent tax decisions of the European Court of Human Rights”. In: *European taxation*. Amsterdã: IBDF, dezembro de 2010, p. 569.

²⁶ Cf. GUTMANN, Daniel. “Taking human rights seriously: some introductory words on human rights, taxation and the EU”. In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Poiães (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 105-112.

²⁷ Cf. GUTMANN, Daniel. “Taking human rights seriously: some introductory words on human rights, taxation and the EU”. In: KOFLER, Georg; PISTONE, Pasquale; e MADURO, Miguel Poiães (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 105-112.

V. Tratados Tributários como Instrumentos para a Concretização do Direito Humano de não Bitributação

Reconhecer-se a dupla tributação como um ilícito internacional pode não fazer sentido, uma vez que não há como se imputar a responsabilidade pela transgressão a um único Estado. Pelo contrário, cada Estado tributa de acordo com sua própria legislação e, sob tal perspectiva, nenhum excesso é encontrado. Apenas se cogita prejuízo à capacidade contributiva quando se consideram os dois entes soberanos tributantes em conjunto.

A impossibilidade de encontrar um agente a quem se atribuir a culpa não serve de argumento, entretanto, contra a conclusão de que a bitributação pode ser, por si própria, excessiva.

É nesse cenário onde há que se reconhecer que um acordo de bitributação faz mais do que dividir a jurisdição tributária dos Estados contratantes: o tratado assegura aos contribuintes que sua capacidade contributiva seja observada através do afastamento da dupla tributação, *i.e.*, a eliminação da bitributação diminui os riscos de desrespeito ao referido princípio.

Se da ausência de um acordo nem sempre deriva - tal qual ocorreu no exemplo da senhora alemã - excesso de exação a afrontar a capacidade contributiva subjetiva de determinado contribuinte, é forçoso admitir que a inexistência do tratado ao menos implica o risco de que este tenha sua renda duplamente tributada. É, ao jogar pá de cal sobre esse risco, que o acordo vem a prestigiar o princípio da capacidade contributiva.

Nesse passo, o mérito do acordo assemelha-se àquele da discriminação de competências tributárias levada a cabo pela Constituição. Embora a repartição de competências não seja marca imprescindível de uma federação²⁸, traz a virtude de impedir que diversas pessoas jurídicas de direito público se utilizem de uma mesma fonte de riqueza; se mais de um ente federativo atingir um mesmo fenômeno, então nasce o risco de a cumulação de incidências acabar ultrapassando a capacidade contributiva ali manifestada.

Assim, à semelhança do que o faz, em nosso ordenamento, a discriminação constitucional de competências tributárias, o acordo de bitributação acaba por servir de instrumento de concretização da capacidade contributiva ao proteger o contribuinte contra o risco daquilo a que Tipke se refere por “exagero de tributação” (*Überbesteuerung*)²⁹.

Mais uma vez: claro está que a bitributação não implica, necessariamente, excesso. É inegável, entretanto, que ao se admitir que dois Estados tributem a mesma riqueza, simultaneamente, permanece o risco de cada Estado, individualmente, não incorrer em exagero mas ambos, em conjunto, acabarem por atingir a essência, dando-se o referido exagero.

Daí, mais uma vez, a afirmação de que quando dois Estados celebram um acordo de bitributação, surge, para o contribuinte, uma proteção, que consiste no afastamento, *a priori*, do risco de excesso.

²⁸ Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatky, 1972, p. 15.

²⁹ Cf. TIPKE, Klaus. “Über die Gleichartigkeit von Steuern”. *Steuer und Wirtschaft* 3/1975, p. 242-251.

Ao fazê-lo, o acordo diz respeito a algo além da relação bilateral entre os Estados contratantes; ele assegura a um terceiro - o contribuinte - um verdadeiro direito humano: o direito de não se sujeitar a uma bitributação que, pelo menos potencialmente, pode implicar excesso de tributação.

Noutras palavras, em que pese não se encontrar no Direito Internacional uma regra obrigando um ou outro Estado a abrir mão de seu poder tributário, resta claro que, sempre que dois Estados celebrarem um acordo de bitributação, o direito humano do contribuinte a não dupla tributação é preservado e garantido por um instrumento reconhecido e vigente conforme o Direito Internacional.

VI. A Revogação de um Acordo de Bitributação como Retrocesso

Este é o ponto onde se deve perguntar: o que dizer sobre a denúncia imotivada de um acordo de bitributação? Pode um Estado, a sua inteira discricionariedade, denunciar um tratado e então negar aos seus contribuintes um direito humano que lhes foi previamente assegurado pelo acordo? Dado que dificilmente se pode negar a capacidade contributiva como um princípio de direito reconhecido pelas nações civilizadas, parece haver fortes argumentos a lastrear o entendimento de que tal comportamento violaria o Direito Internacional.

Se, por um lado, os Estados são, a princípio, livres para celebrar ou revogar acordos, há que se ter mente, por outro, que tratados tributários possuem a peculiaridade de afetar diretamente os contribuintes dos Estados Contratantes. Consoante já se referiu, os direitos protegidos pelos acordos incluem o direito a não ser sobretributado.

O Direito Internacional é marcado por um processo contínuo de desenvolvimento. Quando se estão a debater os direitos humanos, argumentos formais parecem não mais ser tomados em conta. O fato de os Estados serem soberanos e poderem revogar seus tratados não lhes permite desconsiderar direitos humanos protegidos pelo Direito Internacional.

O processo de construção do Direito Internacional em relação aos direitos humanos parece encontrar ponto nevrálgico no chamado princípio do não retrocesso, definido como uma exigência do ordenamento internacional no sentido de que normas ou padrões existentes não sejam revisados de modo a reduzir a proteção de direitos individuais ou coletivos já alcançada³⁰.

O princípio do não retrocesso é tradicionalmente ligado aos direitos sociais. Ao reconhecer sua presença na Constituição portuguesa, Canotilho anota que, através do referido princípio, direitos sociais (tais como o direito à educação e os direitos trabalhistas) tornam-se “garantia institucional” e “direito subjetivo” uma vez que determinado grau de sua realização é alcançado. Conforme ensina o constitucionalista, o “núcleo essencial” dos direitos sociais já assegurados pelo Estado por meio de medidas legislativas deve ser considerado “constitucionalmente garantido”, restando inconstitucionais quaisquer medidas que se traduzam na sua “anulação”, ‘revogação’ ou ‘aniquilação’³¹.

³⁰ <http://www.iucn.org/about/work/programmes/environmental_law/elp_news/elp_news_archive/?5888/NON-REGRESSION-PRINCIPLE-KNOWLEDGE-FORUM>.

³¹ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 332-333.

Com efeito, o princípio do não regresso já foi reconhecido pelo Tribunal Constitucional português. No Acórdão nº 509/2002, o Tribunal, após asseverar que “a generalidade da doutrina converge na necessidade de harmonizar a estabilidade da concretização legislativa já alcançada no domínio dos direitos sociais com a liberdade de conformação do legislador”, afirmou que sempre que a Constituição contiver uma “ordem de legislar”, “a margem de liberdade do legislador para retroceder no grau de protecção já atingido é necessariamente mínima”³².

No Brasil, referência já foi feita ao princípio do não retrocesso pelo Ministro Celso de Mello, conquanto seu voto não tenha sido seguido pela maioria dos membros do Supremo Tribunal Federal na ocasião³³. Conforme atestou o Ministro, o referido princípio diria respeito ao “tema de direitos fundamentais de carácter social”, impedindo “que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive” caso “alcançado determinado nível de concretização”.

Aponta-se a presença do princípio do não retrocesso também na Convenção Americana de Direitos Humanos no âmbito da Organização dos Estados Americanos, cujo Artigo 41 atribui à Comissão Interamericana de Direitos Humanos a competência para formular recomendações aos Estados-membros “no sentido de que adotem medidas progressivas em prol dos direitos humanos no âmbito de suas leis internas e seus preceitos constitucionais”.

Não há como se ignorar que, recentemente, o princípio também tem sido endereçado nos debates internacionais em matéria ambiental. Nesse sentido, a Resolução do Parlamento Europeu editada em fins de 2011 a respeito da Conferência da ONU sobre Desenvolvimento Sustentável de 2012 (Rio+20) clamou pelo “reconhecimento do princípio do não retrocesso no contexto da protecção ambiental, assim como direitos fundamentais”³⁴.

Ainda no mesmo sentido, a União Internacional para a Conservação da Natureza define o princípio do não retrocesso como vero obstáculo à revisão de regras já adotadas pelos Estados, caso esta venha a prejudicar o padrão de protecção de direitos individuais e coletivos já conquistado³⁵.

Nada obstante as recentes manifestações acima reproduzidas, o referido princípio, postulando a preservação de cada lei e acordo que assegure um melhoramento na protecção de direitos fundamentais no sentido de proibir qualquer retração no patamar de protecção já garantido, ainda está em desenvolvimento, e não é pacífico poder ser proclamado como ponto comum entre a comunidade internacional.

Em verdade, a consolidação do princípio do não retrocesso encontra dificuldades em razão da crise econômica atualmente experimentada pelos países de-

³² Tribunal Constitucional, Acórdão nº 509/2002, *Diário da República*, I Série-A, de 12 de fevereiro de 2003.

³³ Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105-8/DF, julgamento em 18 de agosto de 2004.

³⁴ Cf. “European Parliament resolution on developing a common EU position ahead of the United Nations Conference on Sustainable Development (Rio+20)” (Resolução nº 29, de setembro de 2011), disponível em <<http://www.europarl.europa.eu>>.

³⁵ <http://www.iucn.org/es/noticias/noticias_por_fecha/2010_news_sp/agosto_news_2010/?5888/NON-REGRESSION-PRINCIPLE-KNOWLEDGE-FORUM>.

envolvidos. Nesse sentido, exemplo de crítica ao princípio é aquela feita por Huffmann, para quem a legislação ambiental, por equivaler a qualquer outro tipo de regulação, estaria inserida na lógica segundo a qual a relação entre custo e benefício relacionados a determinada norma é que deve dar a medida da conveniência de sua manutenção; assim, se os custos de certo regramento excedem os seus benefícios, sua existência não mais se justificaria, dado sua manutenção ser contraprodutiva³⁶.

Apesar dos desafios à sua consolidação, não há como se negar, na esteira do raciocínio de Prieur, que o princípio do não retrocesso está “emergindo nos Estados e em nível internacional”³⁷.

A perspectiva que se apresenta é interessante. Caso o princípio do não retrocesso se firme internacionalmente, tornando-se fonte de Direito Internacional, argumentos surgirão em auxílio daqueles que buscam sustentar a ilicitude da dupla tributação e, mais do que isso, da revogação de um acordo de bitributação.

É dizer, a confirmação do princípio do não retrocesso pode trazer um novo argumento para a proteção dos contribuintes face à decisão unilateral de um Estado em denunciar um acordo tributário. Ainda que ambos os Estados contratantes concordem na revogação, permaneceria sempre a evidência de que contribuintes estariam sujeitos a um excesso de exação contra o qual se encontravam anteriormente protegidos.

VII. Conclusão

O princípio da capacidade contributiva, na sua qualidade de princípio geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, parece indicar haver subsídio no Direito Internacional contra a ideia de que, conquanto indesejável, a bitributação não seria um ilícito. Tal argumento tem sido rejeitado não a partir de seus fundamentos, mas em razão do fato de não haver como se responsabilizar, isoladamente, um ou outro Estado pelo ilícito.

Quando dois Estados celebram um acordo de bitributação, o direito dos contribuintes a não dupla tributação torna-se protegido pelo Direito Internacional. Nesse sentido, a denúncia ou revogação de tratados fiscais implicariam um retrocesso em relação ao padrão de proteção de tal direito. Se o direito a não bitributação é um direito humano, tal revogação afetará garantias já inseridas na órbita do Direito Internacional.

Não há consenso quanto à existência de um princípio do não retrocesso no Direito Internacional. Por outro lado, tampouco há como se ignorar a aceitação progressiva do referido princípio, especialmente no campo do direito ambiental e social. Os argumentos ali apresentados parecem extensíveis a todos os direitos humanos.

O reconhecimento do princípio do não retrocesso pode implicar a obrigação de Direito Internacional dos Estados contratantes em encontrar maneiras de as-

³⁶ Cf. HUFFMANN, James L. “The EU’s ‘Non-regression’ Gambit”. *Wall Street Journal* de 11 de novembro de 2011, disponível em <<http://online.wsj.com>>.

³⁷ Cf. PRIEUR, Michel. “Non-regression in environmental law”. *Surveys and perspectives integrating environment & society* v. 5, nº 2. Institut Veolia Environment, 2012, disponível em <<http://sapiens.revues.org>>.

segurar que o direito do contribuinte a não ser duplamente tributado seja protegido. Isto significa que, em caso de revogação unilateral, contribuintes podem exigir que o Estado em questão certifique-se de que haverá medidas unilaterais concretas a conferir o mesmo grau de proteção anteriormente dado pelo tratado. Se ambos os Estados revogam o tratado, então estes estariam obrigados pelo Direito Internacional a celebrar um novo acordo, retroativo à data do término do anterior, com o propósito de evitar prejuízo à posição dos contribuintes.