VI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI - COSTA RICA

DIREITOS HUMANOS, DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO CONSTITUCIONAL: JUDICIALIZAÇÃO, PROCESSO E SISTEMAS DE PROTEÇÃO I

EDUARDO MANUEL VAL

HAIDEER MIRANDA BONILLA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597
Direitos humanos, direito internacional e direito constitucional: judicialização, processo e sistemas de proteção I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNA/UCR/IIDH/IDD/UFPB/UFG/Unilasalle/ UNHwN;
Coordenadores: Eduardo Manuel Val, Haideer Miranda Bonilla – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-390-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direitos Humanos, Constitucionalismo e Democracia no mundo contemporâneo.
1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direitos Humanos. 3. Judicial. 4. Sistema de proteção. I. Encontro Internacional do CONPEDI (6. : 2017 : San José, CRC).

CDU: 34

Universidad Nacional de Costa Rica
Heredia – Costa Rica
www.una.ac.cr

Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidad de Costa Rica San José – Costa Rica https://www.ucr.ac.cr

VI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI - COSTA RICA

DIREITOS HUMANOS, DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO CONSTITUCIONAL: JUDICIALIZAÇÃO, PROCESSO E SISTEMAS DE PROTEÇÃO I

Apresentação

(Aguardando o envio do texto de apresentação produzido pelos coordenadores deste Grupo de Trabalho)

AS CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E AS SOLUÇÕES PARA EVITÁ-LAS COMO FORMA DE RESPEITAR OS DIREITOS HUMANOS.

THE CAUSES AND CONSEQUENCES OF INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND SOLUTIONS TO AVOID THEM AS A WAY OF RESPECTING HUMAN RIGHTS.

Jazam Santos [1]
Carlos Araújo Leonetti [2]

Resumo

O artigo visa discutir as causas e consequências da dupla tributação internacional e as soluções para evitá-las, por meio de convenções, como forma de respeitar os direitos humanos. Existem diversos pontos que vinculam a tributação e os Direitos Humanos, como o poder de imposição e a eleição dos fatos que se enquadram nas hipóteses de incidência de tributos. Os Direitos Humanos é o maior parâmetro que os Estados-Nações deveriam balizar-se no exercício das suas tarefas de instituir, fiscalizar, arrecadar e empregar os tributos. Utilizou-se o método indutivo e a técnica de levantamento bibliográfico.

Palavras-chave: Direito tributário internacional, Dupla tributação internacional, Convenção, Direitos humanos, Tributo

Abstract/Resumen/Résumé

The article aims to discuss the causes and consequences of international double taxation and the solutions to avoid them, through conventions, as a way of respecting human rights. There are several points that link taxation and human rights, such as the power of imposition and the election of facts that fall within the hypothesis of tax incidence. Human Rights is the greatest parameter that nation-states should be able to exercise in their tasks of establishing, monitoring, collecting and employing taxes. The inductive method and the bibliographic survey technique were used.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: International tax law, International double taxation, Convention, Human rights, Tribute

---

[1] Professor Universitário e advogado, Doutorando em Direito/UFSC; Mestre em Relações Internacionais para o Mercosul - linha de Questões Jurídicas/UNISUL; Especialista em Controle da Gestão Pública Municipal/UFSC; Professor da Univali/USJ

[2] Professor Associado/UFSC, lecionando Direito Tributário para Graduação, Mestrado e Doutorado. Procurador da Fazenda Nacional aposentado. Consultor ad hoc/CAPES. Doutor em Direito/UFSC, com estágio na Harvard University/EUA (2002).

1 – Introdução:

A presente pesquisa possui o tema central delineado sobre as causas e consequências da dupla tributação internacional e as soluções para evitá-las como forma de respeitar os direitos humanos, tendo por objetivos a delimitação dessas causas e consequências do fenômeno, bem como as possíveis soluções existentes para evitar a sua ocorrência e, como consequência, o respeito aos direitos humanos, tratando o tributo como um direito humano a ser implementado pelos Estados-nações.

Justifica-se a elaboração do trabalho pelo viés do entendimento da teoria que envolve o fenômeno da Dupla Tributação Internacional, sobre os Direitos Humanos e o enquadramento do tributo como um direito humano a ser respeitado e implementado pelos países.

As convenções sobre dupla tributação internacional visam minimizar ou impedir a ocorrência das causas e consequências do fenômeno e respeitar os direitos humanos, tratando o tributo como tal? É a indagação que se pretende responder com o este estudo.

Para o desenvolvimento do trabalho, utilizar-se-á, como metodologia, o método indutivo, partindo-se da análise das referências bibliográficas, da teoria sobre Dupla Tributação Internacional, dos fundamentos de elaboração das convenções internacionais e da dogmática que envolve os Direitos Humanos, dando-se ênfase na forma de respeitá-lo, mesmo sendo uma matéria tributária.

Além disso, a técnica da pesquisa empregada será por referências bibliográficas e desenvolve-se o tema, primeiramente, com o entendimento das causas e consequências da Dupla Tributação Internacional, passando pelas possíveis soluções para se evitar a ocorrência do fenômeno e indo até à sua aplicabilidade como respeito aos Direitos Humanos.

Não se pretende esgotar o assunto acerca do tema proposto, mas pretende-se, de maneira mais didática, orientar o assunto de forma e enquadrar o tributário como um direito humano e relacioná-lo ao fenômeno da dupla tributação internacional, onde, na qual, apresenta as suas causas e consequências e as formas de minimizar ou impedir a sua ocorrência através das convenções internacionais.

A presente pesquisa está organizada da seguinte forma:

Num primeiro momento, tem-se a apresentação das causas e consequências da dupla tributação internacional, onde se analisará as causas com o entendimento da internacionalização da economia, a delimitação da competência tributária internacional – sobre a desarmonia de critérios, temos a diferença de critérios e diferença de conceituação dos

mesmo critério; em relação às consequências, tem-se as consequências econômicas, financeiras, quanto à justiça, culturais e sócio-políticas.

No momento seguinte, tem-se o entendimento sobre as convenções sobre a dupla tributação internacional, onde se tem a aplicação das convenções sobre este fenômeno, a pluralidade de idiomas, as entidades competentes e as soluções aplicadas.

A seguir, apresenta-se o respeito aos direitos humanos, onde se tem o registro dos conceitos sobre direitos humanos e sua trajetória, o entendimento sobre as gerações ou dimensões de direitos, a garantia da implementação desses direitos através do pacto internacional dos direitos econômicos, sociais e culturais, e, o tributo como um direito humano e a internacionalização dos direitos humanos.

Ao concluir o tema, a pesquisa demonstra que o tributo é um direito humano e, como tal, deve ser respeitado e implementado pelos Estados-nações, onde as convenções sobre dupla tributação internacional servem para minimizar ou impedir a ocorrência do fenômeno e resguardar a implementação dos respeito aos direitos humanos.

2 – Dupla Tributação Internacional – causas e consequências

Jazam Santos e Carlos Araújo Leonetti, no artigo intitulado *Dupla Tributação Internacional na incidência do imposto sobre a renda nos países-membros do Mercosul*, apresentado no Conpedi de Brasília, em 2016, citando Borges (1991) assim registraram quanto à definição acerca do fenômeno da Dupla Tributação Internacional:

> "Tem-se, neste artigo, a dupla tributação internacional voltada à incidência do Imposto sobre a Renda da pessoa física, consistindo no fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma mesma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador. A dupla tributação internacional decorre das relações atinentes a mais de um Estado, em conjugação com critérios díspares utilizados em cada Estado para delimitar a competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, desde que definido em cada Estado de forma diferente.
> As convenções internacionais bilaterais merecem destaque dentre as possíveis medidas tendentes a evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, onde os Estados fazem concessões mútuas, limitando os respectivos poderes." (SANTOS, J; LEONETTI, C. 2016, p. 1)

Continuando o registro sobre a definição, estes autores registraram:

> "Assim, pode definir-se a dupla tributação internacional como sendo o fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador. É a definição que se prefere, uma vez que a mesma se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de imposto sobre a

> renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que contém o que segue: 'o fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois (ou mais) Estados sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponível e por idêntico período de tempo.' Referida definição é clara e de fácil assimilação, como convém às definições, abrangendo todos os elementos essenciais do objeto definido, a dupla tributação internacional. Com efeito, ela menciona expressamente os elementos subjetivos, que são a pluralidade de sujeitos ativos, ou de soberanias tributárias, e a identidade do sujeito passivo. Quanto às identidades do elemento material e do período, encontram-se elas insertas na noção de fato gerador, o mesmo acontecendo com a identidade ou semelhança do imposto, configurada com as identidades do elemento material, do sujeito passivo e da natureza da base de cálculo." (SANTOS, J; LEONETTI, C. 2016, p. 4)

Tem-se adotado, pois, esta definição para a presente pesquisa: o fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador, com as causas e consequências a seguir determinadas.

2.1 – Causas

Normalmente a dupla tributação internacional não é fruto da vontade dos Estados impositores. É raro um Estado criar uma situação que haja a ocorrência do fenômeno com o objetivo de alcançar resultados políticos ou econômicos, ou para impedir o êxodo de pessoas ou capitais. A dupla tributação ocorre, em geral, da independência recíproca dos Estados e da ignorância de cada um sobre o que ocorre nos demais Estados. (BORGES, 1991, p. 98).

2.1.1 – Internacionalização da Economia

A internacionalização da economia se refere à interdependência econômica dos Estados. Verifica-se a interdependência entre os países ricos em matérias-primas e os ricos em investimentos, entre os ricos em recursos financeiros e tecnológicos e aqueles ricos em força de trabalho.

A mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços foi proporcionada por causa do desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação. Isto se tornou possível com a não discriminação de estrangeiros e com a liberalização do comércio e dos movimentos de capitais.

O professor Manuel Pires registra o destaque do intercâmbio comercial e a supressão das barreiras alfandegárias ao dissertar o que segue:

> "A forma tradicional de intercâmbio comercial – em que as mercadorias são produzidas nos Estados e exportadas para outros -, facilitada atualmente por dispositivos de Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT -, ao estatuírem a supressão das barreiras alfandegárias, juntamente com a mobilidade dos fatores de produção e com o desenvolvimento das empresas multinacionais produzem a crescente internacionalização dos fenômenos econômicos." (PIRES, 1984, p. 128).

Assim, a internacionalizado da economia fez com que houvesse uma preocupação com o surgimento do fenômeno da Dupla tributação internacional, onde há autonomia dos sistema internos de tributação e agora há a necessidade de se ter algo que evite a ocorrência do fenômeno.

2.1.2 – Delimitação da competência tributária internacional – desarmonia dos critérios

A diversidade dos interesses econômicos e políticos dos Estados, ao delimitarem sua competência tributária internacional, acarreta a desarmonia dos critérios de delimitação da competência tributária internacional adotados, possibilitando a tributação da mesma realidade por mais de um Estado. (BORGES, 1991, p. 98).

2.1.2.1 – diferença de critérios:

O princípio da universalidade ou o princípio da territorialidade é o que inspira os Estados a delimitarem a sua competência tributária internacional relativamente aos impostos diretos, onde, para o primeiro caso, adotam o critério da residência ou o critério da nacionalidade e, para o último, o critério da fonte. (XAVIER, 1977, pp. 5-6).

Disto, apresentam-se 03 (três) hipóteses de cumulação de pretensões tributárias:

01 – a pessoa é tributada em um Estado em função do critério da nacionalidade e, ao mesmo tempo, em outro, pelo critério da residência.

02 – a pessoa é cumulativamente tributada por dois Estados, em um deles, de acordo com o critério da residência e, no outro, conforme o critério da fonte.

03 – a pessoa é tributada pelo critério da fonte num Estado, e noutro de conformidade com o critério da nacionalidade.

Dada, pois, esta cumulação, pelos Estados, de critérios de delimitação da competência tributária internacional, diante de uma situação com elemento de cambiante estrangeiro, a possibilidade de haver dupla tributação internacional é muito grande.

Ressalva-se, apenas, a hipótese de uma pessoa que, detendo a nacionalidade de um Estado que não adota o critério da nacionalidade, reside no exterior, onde obtém as suas rendas. (BORGES, 1991, p. 100).

2.1.2.2 – diferença de conceituação do mesmo critério:

A conceituação diversificada de delimitação da competência tributária internacional adotada pelos Estados conduz à Dupla Tributação Internacional.

Em relação ao critério da nacionalidade (sistema do *ius soli* e o sistema do *ius sanguinis*) ou o critério da residência, ou ainda o critério da fonte, pode uma mesma pessoa ser cumulativamente tributada por dois Estados, se o conceituarem de modo diferente. É o que acontece no exemplo citado pelo professor Antônio Borges (1991) no caso de:

> "uma pessoa que presta serviços no território de Estado que conceitua a fonte como o local onde a atividade econômica se desenvolve, sendo, porém, paga por tais serviços por residentes de outro Estado, que considera a fonte como o local onde é obtida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda." (BORGES, 1991, pp. 101-102).

Desta forma, conforme determinado livremente entre os países envolvidos no tratado, pode-se ter a fonte como determinante para se aplicar a convenção sobre dupla tributação para se evitar a ocorrência.

2.2 – Consequências

Uma parte da doutrina considera que a dupla tributação internacional viola a justiça fiscal ao propiciar tributação global de uma pessoa em desatenção ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, além das consequências econômicas e das consequências quanto à justiça, a dupla tributação internacional produz os seus efeitos também em outros domínios, como o financeiro, o cultural e o sócio-político. (BORGES, 1991, p. 102).

2.2.1 – Consequências econômicas

Existe uma posição defendida de que o caráter prejudicial da dupla tributação internacional às relações econômicas seria normal e que apenas na hipótese de ser excessivamente forte é que restringiria o comércio e os investimentos estrangeiros. (PIRES, 1984, p. 153).

Porém, a grande maioria compartilha o entendimento de que

> "a dupla tributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços." (DORNELLES, 1979, p. 08).

Alberto Xavier destaca que,

> "... o movimento internacional de capitais privados é determinado pela remuneração do investimento (para não falar noutros elementos, como o risco de instabilidade) e esta remuneração é constituída pela taxa de rendimento depois de pagos os impostos que sobre ele incidem, quer no país da fonte, quer no país de residência." (XAVIER, 1977, p. 241)

Esta observação também é aplicada nas transferências de tecnologia e aos intercâmbios de bens e serviços, todavia, estas atividades poderão ser dificultadas se os lucros ou a remuneração delas resultantes não foram ou deixarem de ser considerados atrativos para as pessoas que as realizam ou consideram a possibilidade de realizá-las. (XAVIER, 1982, pp. 241-242).

A dupla tributação internacional pode ser um obstáculo às relações econômicas internacionais, mas, não deve ser supervalorizado, pois, outros elementos também concorrem para o estabelecimento e a manutenção de tais relações.

2.2.2 – Consequências financeiras

É uma realidade, hoje, a força da pressão tributária em quase todos os Estados. Sendo assim, o fenômeno da dupla tributação internacional assume notável acuidade, onde pode estimular os contribuintes a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de um eficiente planejamento tributário, a *contrario sensu*, podem fazer uso da evasão fiscal internacional, sendo, então um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos que impliquem em sonegação fiscal. (PIRES, 1984, p. 169).

2.2.3 – Consequências quanto à justiça

É na doutrina que se encontram referências ao caráter justo ou injusto da dupla tributação internacional, uma vez que no direito tributário internacional, as consequências têm sido tratadas propriamente sobre os aspectos econômicos e financeiros.

Destaca-se, pois, que a doutrina majoritária entende que a dupla tributação internacional é injusta, sob o fundamento de que viola a justiça fiscal, por acarretar tributação global de uma pessoa sem a observância do princípio da capacidade contributiva. (PIRES, 1984, pp. 169 a 171).

Segundo Gilbert Tixier e Guy Gest citados por Antônio de Moura Borges (1991) na sua tese de doutorado,

> "... a dupla tributação internacional acarreta, com efeito, uma repartição injusta das cargas tributárias entre os contribuintes, conforme tenham interesses no exterior ou se entreguem a atividades limitadas ao território nacional." (BORGES – 1991, p. 107).

A repartição injusta da carga tributária é uma das preocupações para que se convencione em nível internacional para que a dupla tributação não ocorra.

2.2.4 – Consequências culturais

A dupla tributação internacional pode apresentar consequências também no âmbito das relações culturais entre os Estados, ao dificultar a difusão, entre eles, da propriedade intelectual, e ao criar empeços à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros. (PIRES, 1984, p. 173).

2.2.5 – Consequências sócio-políticas

As possíveis implicações de natureza econômica, financeira e cultural entre os Estados, decorrentes da dupla tributação internacional, poderão afetar as suas relações sócio-políticas.

Manuel Pires (1984) afirma, em decorrência disto, que as duplas tributações internacionais "...não contribuem certamente para o estreitamento das relações entre os países em causa." (PIRES, 1984, p. 174).

Daí, então, a necessidade de se evitar o fenômeno para que as relações sócio-políticas não só se estreitem, mas também, ampliem-se no sentido de termos efetivamente a busca de uma sociedade internacional

3 – Convenções sobre Dupla Tributação Internacional

As convenções internacionais sobre dupla tributação ou tratados internacionais como quaisquer outros, são regidas pelas normas, costumeiras e codificadas do Direito dos Tratados. Essas normas não são demasiadamente rígidas, dada a grande diversidade de situações e de importância dos assuntos objetos de acordo entre sujeitos do Direito Internacional Público.

Esta afirmação é ilustrada conforme o conteúdo do artigo 11 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969, segundo o qual

> "O consentimento de um Estado em obrigar-se por tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca de instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim for acordado." (BORGES, 1991, p. 137)

Os tratados, pois, são bem distintos entre si, não somente em função do seu conteúdo, que pode visar a qualquer assunto, mas também, dos seus aspectos formais.

O processo de elaboração e entrada em vigor das convenções sobre dupla tributação internacional, de modo mais abrangente e didático, apresenta-se da seguinte forma: examina-se inicialmente a negociação levada a efeito para a produção do texto convencional, depois a expressão do consentimento dos Estados que desejam vincular-se contratualmente, fixando, por último, o momento em que as convenções passem a produzir efeitos jurídicos, tanto no âmbito internacional, quanto interno. (BORGES, 1991, pp. 137-138).

3.1 – Aplicação das Convenções sobre dupla tributação internacional

As convenções sobre dupla tributação internacional vigoram, quase sempre, por tempo indeterminado. As convenções franco-saudita e franco-koweitiana, celebradas em 1982 para vigorarem durante cinco anos, renováveis por períodos idênticos, são exemplos raros de convenções sobre dupla tributação internacional de duração limitada.

Uma das peculiaridades das convenções sobre dupla tributação internacional diz respeito à possibilidade de abrangerem fatos geradores ocorridos antes da sua entrada em vigor. A aplicação retroativa dessas convenções é normalmente admitida porque acarreta vantagens aos contribuintes. (PIRES, 1984, p. 450)

No Brasil, em princípio, as convenções sobre matéria tributária não podem produzir efeitos retroativamente. Com efeito, o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 -, fazendo distinção entre vigência de aplicação da legislação tributária, dispõe, no seu art. 105, que

> "A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116". (BALEEIRO, 1974, p. 425)

Aliomar Baleeiro comentando o referido artigo, afirmou que, "vigente a legislação, tem eficácia imediata sobre os fatos geradores que se produzem daí por diante ou que, já

existentes ou iniciados, ainda não se consumaram". Convém-se destacar que, de conformidade com o disposto no artigo 96 do CTN, a expressão "legislação tributária" abrange as convenções internacionais. (BALEEIRO, 1974, p. 425).

Como os demais tratados internacionais de vigência dinâmica, as convenções sobre dupla tributação internacional podem ser suspensas ou modificadas, dependendo de acordo entre as partes e da legislação de cada uma. Exemplificando a assertiva, temos a convenção firmada entre o Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento, onde prevê a sua revisão a cada período de 03 (três) anos. (BORGES, 1991, p. 163)

Pode haver o não cumprimento imediato dos fundamentos das convenções por um dos Estados. Ocorrendo esta possibilidade, o outro Estado pode comunicar através da denúncia. A denúncia pode ser admitida independentemente de qualquer prazo de vigência da convenção, ou somente após o decurso de um período mínimo de vigência, destinado principalmente a "... dar uma certa estabilidade às relações entre os Estados, propiciando um clima de confiança indispensável ou útil, designadamente para o investigador". (PIRES, 1984, p. 451)

A quase totalidade das convenções sobre dupla tributação internacional firmada pelo Brasil admite a denúncia apenas depois de decorrido um período de 03 (três) anos a contar da data de sua entrada em vigor.

Tem relevante importância a delimitação de aplicação territorial das convenções sobre dupla tributação internacional, uma vez que, de acordo com o que leciona Manuel Pires (1984),

> "... as regras que estabelecem a tributação na residência e na fonte fazem depender essa tributação da respectiva localização num dos Estados contratantes". Em geral, a definição do espaço geográfico em que essas convenções são aplicáveis não apresenta maiores dificuldades.(PIRES – 1984, p. 449).

Conforme dispõe o artigo 1º dos modelos de convenção da OCDE e da ONU, atualmente, o âmbito de aplicação das convenções sobre dupla tributação internacional, no que se refere às pessoas, repousa, quase sempre, sobre o critério da residência, assim registrado: "A presente Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes." (OCDE, 2000/2005, p. 1)

O que determinam as convenções sobre dupla tributação internacional quanto aos impostos pode ser feita segundo os modos que seguem: definindo-se, genericamente, os impostos compreendidos no seu âmbito, de forma que lhes enuncie a natureza e as

características; enumerando-se exaustivamente tais impostos; ou definindo-se e, em seguida, enumerando-se exemplificativa ou taxativamente. (PIRES, 1984, p. 445).

A definição seguida de enumeração exemplificativa é a modalidade que representa maiores vantagens, tendo sido a adotada pelos modelos da OCDE e da ONU. A mera enumeração dos impostos de cada Estado abrangidos pela convenção pode ser incompleta, deixando de persistir casos de dupla tributação internacional. Ademais, posteriormente, não é possível, a menos que ela disponha de cláusula expressa que preveja tal hipótese. Quanto à definição pura e simples, pode não ser precisa e ensejar problemas de interpretação. (BORGES, 1991, p. 170).

Em princípio, os Estados podem celebrar convenções sobre dupla tributação internacional relativas a quaisquer impostos, independentemente de técnica utilizada para a sua cobrança e da constância do imposto, sendo que, no silêncio das convenções, entende-se que abrange tanto os impostos ordinários quanto os extraordinários.

As contribuições previdenciárias, dado o seu caráter parafiscal e contraprestacional, não são consideradas impostos, sendo, pois, excluídas do âmbito das convenções sobre dupla tributação internacional. Também não são, em geral, compreendidos no âmbito de tais convenções os impostos indiretos. A grande maioria das convenções sobre dupla tributação internacional visa aos impostos sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas e aos impostos sobre o capital ou o patrimônio, ou apenas aos primeiros. Menos frequentemente são firmadas convenções a respeito de impostos sobre as sucessões que, às vezes, abrangem ainda os impostos sobre as doações. Outros impostos diretos raramente constam de convenções sobre dupla tributação internacional. (XAVIER, 1977, p. 43).

A regra fundamental de interpretação dos tratados internacionais diz respeito à primazia do disposto no seu próprio texto, de conformidade com o previsto no artigo 31, parágrafo 1º, da Convenção de Viena, cuja redação é a que segue:

> "Um tratado deve ser interpretado de boa-fé, segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade".

Este dispositivo citado enuncia três regras a serem observadas na interpretação dos tratados: a objetiva, literal ou gramatical, fundada no texto do tratado; a subjetiva, baseada na vontade das partes, refletida no próprio texto do tratado, pois, como observa José Francisco Rezek, "... não há lugar, nos princípios de Viena, para a busca especulativa de sua vontade recôndita"; e a teleológica, decorrente da finalidade do tratado. (REZEK, 1984, p. 454).

Em geral, é pelo procedimento amigável que os Estados contratantes negociam a fim de melhor interpretar a recente norma vigente, pois, este é um instrumento de que dispõem as autoridades competentes da área de tributação para, de maneira informal e direta, negociarem a fim de encontrar solução comum às dificuldades relativas à interpretação ou à aplicação da convenção, à tributações em desacordo com a convenção e, por vezes, à eliminação de casos de duplas tributações não previstos pela convenção. (BORGES, 1991, p. 177).

3.2 – Pluralidade de Idiomas

Um grande problema consiste na interpretação dos tratados celebrados em vários idiomas. A falta de correspondência entre termos ou expressões constantes do texto de uma convenção redigida em línguas diferentes, mas igualmente autênticos, pode dificultar, ou mesmo impossibilitar a interpretação uniforme dos dispositivos convencionais.

Uma solução consistente para este tipo de problema é redigir a convenção nas línguas dos Estados contratantes e também numa outra língua, a fim de dirimir as divergências de interpretação dos demais textos. Esta foi a solução adotada nas convenções sobre dupla tributação internacional celebradas pelo Brasil com a Alemanha (esta convenção foi denunciada e não está mais em vigor atualmente), Dinamarca, Noruega, Finlândia, Suécia, Itália, Hungria e Tchecoslováquia, em que o terceiro texto, a prevalecer em casos de dúvida ou conflito de interpretação entre os outros, foi redigido em inglês. (BORGES, 1991, p. 179).

3.3 – Entidades competentes

A interpretação jurisprudencial internacional, judiciária ou arbitral, é muito rara em matéria de convenções sobre dupla tributação internacional.

As convenções sobre dupla tributação internacional são, pois, bem mais frequentemente interpretadas unilateralmente por autoridades administrativas e/ou judiciárias dos Estados contratantes, variando a competência dessas autoridades, sobre tal matéria, de acordo com a legislação interna de cada Estado.

A maneira de interpretar uma norma jurídica depende, em grande medida, da autoridade que a interpreta. Não é motivo de estranheza, pois, a verificação muitas vezes feita de que as autoridades administrativas e judiciárias interpretam as convenções sobre dupla tributação internacional de acordo com as regras jurídicas do seu Estado, mesmo quanto a isto não estejam expressamente autorizadas por disposição convencional, ao invés de fazerem uso das regras de interpretação do Direito Internacional Público.

Relativamente ao Brasil, o próprio Código Tributário Nacional determina que as convenções internacionais sejam interpretadas conforme o disposto no seu capítulo IV – interpretação e integração da legislação tributária, pertencente ao Título I – da legislação tributária, do Livro Segundo – Normas gerais de Direito Tributário.

A questão da autoridade dos tratados internacionais em face das leis internas se insere no contexto mais amplo das relações entre o Direito Internacional Público e o Direito Interno.

A doutrina dominante defende a primazia do Direito Internacional Público sobre o Direito Interno, que é a posição da jurisprudência contemporânea. Também muitos tratados internacionais fazem referência expressa ao primado das normas do Direito Internacional Público, entre eles a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que, no seu art. 27, determina que "Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado".

A solução pode ser diversa, porém, em se tratando de interpretação e aplicação dos tratados internacionais por autoridades administrativas e/ou judiciárias dos Estados contratantes. Estas autoridades, no exercício de tal função, observam, acima de tudo, os preceitos do Direito Constitucional do seu Estado. (BORGES, 1991, pp. 180-181).

3.4 – Soluções aplicadas

A posição em cada Estado, que os Tratados Internacionais ocupam no ordenamento jurídico interno, é determinada pela sua Constituição Nacional. Não se propõe aqui a questão do confronto entre os tratados e a própria Constituição, pois, como afirma José Francisco Rezek (1984),

> "Dificilmente uma dessas leis fundamentais desprezaria, neste momento histórico, o ideal de segurança e estabilidade da ordem jurídica a ponto de subpor-se, a si mesma, ao produto normativo dos compromissos exteriores do Estado." (REZEK, 1984, p. 462)

No presente estudo, interessam as soluções ao problema do conflito entre os tratados e as leis internas infraconstitucionais.

O entendimento majoritário, pois, é o de que, no Brasil, os tratados e as leis internas estão no mesmo nível, prevalecendo, assim, em caso de conflito, a norma mais recente, salvo se esta for geral, e a anterior especial, em face da regra de interpretação *lex specialis derogat legi generali*.

Em matéria tributária, contudo, os tratados ou convenções internacionais sobrepõem-se às leis internas, por expressa determinação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pela que lhes sobrevenha". Embora, em muitos Estados, as convenções sobre dupla tributação internacional sejam hierarquicamente superiores às leis internas infraconstitucionais, a sua aplicação é sempre subsidiária em relação às leis tributárias internas.

Com efeito, se um problema de dupla tributação internacional pode ser solucionado de modo eficaz com a utilização de leis internas, torna-se inútil a aplicação de uma convenção internacional. As convenções sobre dupla tributação internacional, pois, são utilizadas apenas se as medidas por elas veiculadas, tendentes a evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, são mais abrangentes que aquelas previstas por leis internas, proporcionando maiores vantagens aos contribuintes. (BORGES, 1991, pp. 184-185).

4 – O respeito aos Direitos Humanos

Num primeiro momento, o assunto sobre direitos humanos foi discutido pelas organizações internacionais, onde houve o surgimento os anos de 1814 e 1914, contudo, foi com a criação da Liga das Nações, em 1920, que mais tarde virá a se tornar a ONU, em 1945, onde se concretizou as noções mais avançadas envolvendo a cooperação mundial e a preocupação com a dignidade da pessoa humana.

Vladimir trata da historicidade deste ponto da seguinte forma:

> "A origem institucional de proteção aos direitos humanos é encontrada pela primeira vez nas normas do Congresso de Viena (1815), que proibiam o comércio de escravos e se desenvolveram após o término da Primeira Guerra Mundial, em 1918. Posteriormente, em 1864, se constituiu a Convenção de Genebra, que inaugura a proteção dos mais elementares direitos individuais, em casos de conflito armado, visando minorar o sofrimento de soldados, doentes e feridos, bem como das populações civis atingidas. É o surgimento do direito humanitário, considerado a porta de entrada dos direitos humanos na esfera internacional. A convenção de Genebra foi fruto da indignação internacional diante dos horrores praticados durante a Guerra da Crimeia (1854-1856), que resultou em mais de um milhão de mortos.
>
> Diante desse quadro assustador foi fundado também o Comitê Internacional da Cruz Vermelha – entidade sem fins lucrativos com sede em Genebra, Suíça, que visa defender e amparar as vitimas de guerra e catástrofes naturais, além de auxiliar no contato com familiares e na busca por desaparecidos. Com a criação da Cruz Vermelha nasce o direito de guerra, ramo do direito internacional que tem por objetivo a proteção da humanidade em situações de conflito bélico. Tais normas compõem o

> chamado Direito de Genebra e, somados ao Direito de Haia – que estabelece os direitos e deveres dos beligerantes, os limites de sua conduta na guerra e os meios bélicos a empregar, constituem o que se convencionou chamar de direito humanitário de guerra, e que parte dos doutrinadores considera incluso no Direito Internacional dos Direitos Humanos.
> Outro precedente institucional é o Tratado de Versalhes, de 1919, bem como o de algumas escassas realizações da Sociedade das Nações. O inciso XIII do Tratado de Versalhes instituiu a Organização Internacional do Trabalho (OIT), em resposta à transcendência da questão social na área geopolítica ocidental depois da Primeira Guerra Mundial. O sistema internacional evoluiu positivamente, ao longo do último século, no sentido de tentar construir uma ordem política mais estável e uma arquitetura institucional de tendência mais democrática.
> A ONU surgiu para evitar a repetição das tragédias resultantes da Segunda Guerra Mundial – e obteve algum êxito, ainda que parcial e limitado. A paz e a segurança internacionais não foram garantidas diretamente pela ONU – que nunca chegou a dispor de uma comissão militar, embora autorizada pela Carta de São Francisco, mas a entidade conseguiu influir positivamente no equilíbrio do poder militar entre as grandes potências e felizmente não aconteceram mais conflitos de proporções mundiais. Por outro lado, é certo que ainda falta estabelecer um sistema de plena segurança capaz de garantir um ambiente tranqüilo em todos os cenários geopolíticos do planeta."
> (...)
>
> Em relação ao desenvolvimento sustentável, destaca-se o fundamento chamado Protocolo de Quioto, que estabelece obrigações comuns para todos os Estados com o objetivo de proteger e preservar o meio ambiente. Embora comuns, tais obrigações são diferenciadas, conformando-se ao nível de desenvolvimento – não necessariamente econômico, mas humano – dos distintos países. Com isso, pouco a pouco, se afirma o tema da teoria do poder na agenda dos direitos humanos, permitindo que os Estados cooperem e se desenvolvam num paradigma da solidariedade." (SILVEIRA, 2010, pp. 84-100)

Uma parte da doutrina, como José Afonso da Silva, trata o tema *direitos humanos* com diversas nomenclaturas, bem explicadas por estes pensadores, mas será apenas citado neste trabalho para efeito de conhecimento, sendo os seguintes os nomes relacionados aos direitos humanos: "direitos do homem", "direitos humanos fundamentais", "direitos individuais", "direitos fundamentais", "direitos essenciais", "direitos de liberdade", "direitos inalienáveis", "direitos públicos subjetivos", "direitos de personalidade", "direitos personalíssimos", "liberdades públicas", "direitos naturais", "direitos morais", "direitos inatos", etc. contudo, há que se dar mais importância ao conceito de direito fundamental – aplicado aos direitos humanos reconhecidos na ordem constitucional positivada de determinado Estado (país) e como este Estado (país) se comporta frente ao mundo globalizado – daí o conceito de direitos humanos. (SILVEIRA, 2010, pp. 204-205)

Numa reflexão filosófica moderna, entende-se que o ser humano não é algo permanente e imutável, ou seja, uma realidade em contínua transformação.

> "o caráter único e insubstituível de cada ser humano, portador de um valor que lhe é próprio, veio a demonstrar que a dignidade da pessoa existe singularmente em todo indivíduo." (SILVEIRA, 2010, p. 210)

Para tanto, as constituições prescrevem o mínimo de direitos do cidadão que garantam sua vivência digna, em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana. Assim como, os representantes dos países firmam tratados no sentido de proteger a pessoa em nível global. "A visão garantista dos direitos humanos está nas leis que criam mecanismos para sua preservação." (SILVEIRA, 2010, p. 227)

Pérez-Lunõ, citado por Vladmir define direitos humanos como:

> "um conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico, concretizam as exigências da dignidade, da liberdade e das igualdades humanas, as quais devem ser reconhecidas positivamente pelos ordenamentos jurídicos a nível nacional e internacional". (SILVEIRA, 2010, p. 229)

Fica clara a existência de garantias do mínimo necessário para a vivência da pessoa humana. Estas garantias estão na prescrição legal dos direitos humanos. Há que se entender, neste momento, que existem inúmeros direitos previstos e que, numa determinada situação, ou seja, quando do exercício de um direito humano, poderá haver conflito entre dois ou mais direitos humanos exercitados ao mesmo tempo.

Nesta situação, dever-se-á analisar o caso concreto e aplicar o direito humano que mais se ajustar à finalidade garantista de respeitar o ser humano.

4.1 – Conceitos sobre Direitos Humanos e sua trajetória

Convém determinar o conceito das expressões "direitos do homem," "direitos fundamentais" e "direitos humanos".

Os direitos do homem tem uma finalidade naturalista que jurídico, está relacionado ao entendimento de uma série de direitos naturais, ou que ainda não foram escritos e que estão aptos à proteção global do homem. São direitos que ainda não estão escritos nas constituições dos países ou nos tratados internacionais de proteção dos direitos humanos. Contudo, é muito difícil hoje ter algum direito que seja conhecido e que ainda não esteja num documento escrito.

Já em relação aos direitos fundamentais, estes estão relacionados aos direitos do cidadão que estão protegidos nas constituições dos países de forma escrita.

Com relação aos direitos humanos, estes são os direitos que estão escritos em tratados internacionais ou em costumes internacionais, ou seja, que alcançou o âmbito internacional.

Os "direitos fundamentais" não têm um campo de aplicação tão amplo, pelo fato de constar na constituição de cada país individualmente, ao contrário dos "direitos humanos", pois podem ser exercidos por qualquer cidadão do planeta indistintamente, e sob qualquer condição, bastando que haja a sua violação e que seja reconhecido em tratado internacional onde o país seja parte. (MAZZUOLI, 2007, pp. 671-672)

Foi com o fim da Segunda Guerra Mundial e com o nascimento da ONU – Organização das Nações Unidas, em 1945, que houve o desenvolvimento dos direitos humanos em âmbito internacional, isto em virtude dos horrores cometidos durante este período.

Um dos principais temas do direito internacional contemporâneo são os direitos humanos e tem um crescente interesse pela atual conjuntura que nos encontramos, que é a ocorrência do fenômeno da globalização e o consequente estreitamento das relações internacionais, isto pelo fato do alargamento, até assustador, dos meios de comunicação e do crescimento do comércio internacional.

Na obra Curso de direito internacional público, Valério Mazzuoli, citando Enrique Ricardo Lewandowski, destaca, em relação à história dos direitos humanos, o "Direito Internacional dos Direitos Humanos" (*International Human Rights Law*) teve uma real implementação a partir do surgimento da Organização das Nações Unidade, em 1945:

> "Assim, a partir do surgimento da Organização das Nações Unidas, em 1945, e da consequente aprovação da Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948, o direito internacional dos direitos humanos começa a dar ensejo à produção de inúmeros tratados internacionais destinados a proteger os direitos básicos dos indivíduos. Trata-se de uma época considerada como verdadeiro marco divisor do processo de internacionalização dos direitos humanos. Antes disso, a proteção aos direitos fundamentais era mais ou menos restrita apenas a algumas legislações internas dos países, como a inglesa de 1684, a americana de 1778 e a francesa de 1789. As questões humanitárias somente integravam a agenda internacional quando ocorria uma determinada guerra, mas logo se mencionava o problema da ingerência interna em um Estado soberano e a discussão morria gradativamente. Assim é que temas como o respeito às minorias dentro dos territórios nacionais e direitos de expressão política não eram abordados a fim de não se ferir o até então incontestável e absoluto principio da soberania.

> Surge, então, no âmbito da Organização das Nações Unidas, um sistema *global* de proteção dos direitos humanos, tanto de caráter geral (a exemplo do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos) como de caráter especifico (v.g., as convenções internacionais de combate à tortura, à discriminação racial, à discriminação contra as mulheres, à violação dos direitos da criança etc.). Revolucionou-se, a partir deste momento, o tratamento da questão relativa ao tema dos direitos humanos. Colocou-se o ser humano, de maneira inédita, num dos pilares até então reservados aos Estados, alçando-o à categoria de *sujeito de direito internacional*. Paradoxalmente, o direito internacional feito pelos Estados e para os Estados começou a tratar da proteção internacional dos direitos humanos contra o próprio Estado, único responsável reconhecido juridicamente, querendo significar esse novo elemento uma mudança qualitativa para a sociedade internacional, uma vez que o direito das gentes não mais se cingiria aos interesses nacionais particulares. (MAZZUOLI, 2007, pp. 677-681)

Então, os países tiveram que tratar os cidadãos de maneira integral e não só com uma visão interna, mas agora com uma preocupação a nível internacional. Isto em virtude de que, no mundo globalizado, todos os países tiveram que prever nas suas constituições e legislações, mecanismos internos, como também, estabelecer uma sistemática em nível internacional, pois este mesmo país pode ser responsabilizado no plano externo, quando, internamente, os órgãos competentes não apresentem respostas satisfatórias na proteção dos direitos humanos. (MAZZUOLI, 2007, pp. 681)

O esforço foi consumado com a proclamação da Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948. Neste texto é possível encontrar a definição precisa das expressões Direitos Humanos e Liberdades Fundamentais.

Assim ficou registrada a preocupação de dar significado à carência então existente:

> "Art. 1º. Os propósitos das Nações Unidas são:
> (...)
> 3. Conseguir uma cooperação internacional para resolver os problemas internacionais de caráter econômico, social, cultural ou humanitário, e para promover e estimular o *respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais* para todos, sem distinção de raça, sexo, língua ou religião." Grifado.

Este mesmo documento traz outras previsões expressas no mesmo sentido, como pode ser encontrado nos arts. 13, 55, 56, 62, 68 e 76. (MAZZUOLI, 2007, pp. 708 – 710)

> "É como se a Declaração, ao fixar um código ético universal na defesa e proteção dos direitos humanos, preenchesse as lacunas da Carta da ONU nesta seara, complementando-a e dando-lhe novo vigor relativamente à obrigação legal de proteção desses mesmos direitos, obrigação esta também

> constante da Carta das Nações Unidas" – Flávia Piovesan citada por Valério Mazzuoli (MAZZUOLI, 2007, p. 710)

Assim, mesmo que se tenha algum regulamento interno no país, não se pode deixar de ter a visão que se resguarda o cidadão de forma internacional, respeitando-o na sua plenitude e o protegendo sem qualquer forma de discriminação.

4.2 – Gerações ou Dimensões de direitos

Os direitos fundamentais estão divididos em 03 gerações, conforme prescrevem os pensadores da área, isto baseado no decorrer dos momentos históricos que inspiraram a sua criação.

As lições de Paulo Bonavides registram que em relação aos direitos da primeira geração ou *dimensão*, tem-se a consideração com os direitos de liberdade em sentido *lato;* estes foram os primeiros a constarem nas constituições, são os direitos relacionados aos direitos civis e políticos, que em grande parte correspondem, sob o ponto de vista histórico, àquela fase inaugural do constitucionalismo ocidental e o indivíduo que é o titular desses direitos

Já os direitos de segunda geração, que nasceram a partir do inicio do século XX, são aqueles direitos relacionados à igualdade *lato sensu*, ou seja, são os direitos sociais, econômicos e culturais, bem como os direitos coletivos ou de coletividades, que foram introduzidos nas constituições pelo chamado constitucionalismo do Estado social, depois que começaram a aparecer por questão da ideologia e da reflexão antiliberal deste século.

São chamados de direitos *programáticos* em virtude de não conterem, para sua concretização, aquelas garantias habitualmente ministradas pelos instrumentos processuais de proteção aos direitos da liberdade; a constituição brasileira e várias outras preveram o preceito da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais (art. 5º, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil).

Temos, por fim, os direitos de terceira geração, que são aqueles embasados no princípio da fraternidade, como o direito ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade.

Uma parte da doutrina coloca que existe, ainda, uma *quarta* geração de direitos humanos, que é o resultado da globalização dos direitos fundamentais, citando como exemplos o direito à democracia (no caso, a democracia direta), o direito à informação e o direito do pluralismo, deles dependendo a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua

dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência. (BONAVIDES, 2000, pp. 516-525).

4.3 – Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais

Para garantir a efetividade dos direitos humanos, em nível internacional, foram criados alguns pactos com conteúdo voltado à proteção do ser humano.

Em relação ao tema proposto nesta pesquisa, relacionado ao direito tributário, econômico e social, temos o pacto internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais que surgiu para dar fundamento legal à segunda parte da Declaração dos Direitos do Homem, mais precisamente aos arts. 22 a 27.

O professor Valério Mazuoli (2007) em relação ao conteúdo deste tratado, assim registra:

> "Entre os direitos expressos no Pacto podem ser citados: o direito dos povos à autodeterminação (art. 1º, § 1º), em virtude do qual os povos determinam livremente seu estatuto político e asseguram livremente seu desenvolvimento econômico, social e cultural; o direito de homens e mulheres à igualdade no gozo dos direitos econômicos, sociais e culturais enumerados no tratado (art. 3º); o direito de toda pessoa ter a possibilidade de ganhar a vida mediante um trabalho livremente escolhido ou aceito (art. 6º, § 1º); o direito de toa pessoa de gozar de condições de trabalho justas e favoráveis, que assegurem especialmente: a) uma remuneração que proporcione, no mínimo, a todos os trabalhadores: I) um salário equitativo e uma remuneração igual por um trabalho de igual valor, sem qualquer distinção (em particular, as mulheres devem ter a garantia de condições de trabalho não inferiores às dos homens e perceber a mesma remuneração que eles, por trabalho igual), II) uma existência decente para eles e suas famílias; b) condições de trabalho seguras e higiênicas; c) igual oportunidade para todos de serem promovidos, em seu trabalho, à categoria superior que lhes corresponda, sem outras, considerações que as de tempo, de trabalho e de capacidade; d) o descanso, o lazer, a limitação razoável das horas de trabalho e férias periódicas remuneradas, assim como a remuneração dos feriados (art. 7º). Garante-se o direito de toda pessoa de fundar com outros sindicatos e de filiar-se ao sindicato de sua escolha, sujeitando-se unicamente aos estatutos da organização interessada, com o objetivo de promover e de proteger seus interesses econômicos e sociais (art. 18, § 1º, alínea a). Reconhece-se ainda o direito à previdência social, inclusive ao seguro social (art. 9º).
>
> A família, como núcleo fundamental da sociedade, é reconhecida pelo art. 10, § 1º, corolário do direito 'de toda pessoa a um nível de vida adequado para si próprio e para sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como uma melhoria contínua de suas condições de vida' (art. 11, § 1º), e do direito 'de toda pessoa de desfrutar o mais elevado nível de saúde física e mental'. (art. 12, § 1º).

> Os Estados também reconhecem 'o direito de toda pessoa à educação', e concordam em que a educação 'deverá visar o pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido de sua dignidade e a fortalecer o respeito pelos direitos humanos e liberdades fundamentais' (art. 13, § 1º). Além disso, fica reconhecido, pelo art. 15 do Pacto, o direito de cada individuo de participar da vida cultural, desfrutar do progresso cientifico e suas aplicações e beneficiar-se da proteção dos interesses morais e materiais decorrentes de toda a produção cientifica, literária ou artística de que seja autor. (MAZZUOLI, 2007, pp. 722-724)

Segundo Carlos Weis (1999):

> "São direitos econômicos aqueles relacionados à produção, distribuição e consumo da riqueza, visando especialmente a disciplinar as relações trabalhistas, como os que preveem a liberdade de escolha de trabalho (art. 62), condições justas e favoráveis, com especial atenção para uma remuneração que atenda às necessidades básicas do trabalhador e sua família, sem distinção entre homens e mulheres quanto às condições e remuneração do trabalho, higiene e segurança, lazer e descanso e promoção por critério de tempo, trabalho e capacidade (art. 72), fundar ou se associar a sindicato (que é, na verdade, um direito civil) e fazer greve (art. 82), segurança social (art. 92), proteção da família, das mães e das gestantes, vedação da mão-de-obra infantil e restrição do trabalho de crianças e adolescentes (art. 10)". (WEIS, 1999, pp. 80-81)

Para garantir a efetividade dos direitos humanos, adotou-se o sistema de proteção desses direitos, que foi dividido em 02 grupos: a) o sistema universal da ONU, e, b) o sistema regional: europeu, americano e africano.

Porém, como o objeto do presente artigo é demonstrar que as causas e consequências da dupla tributação internacional e as soluções para evitá-las como forma de respeitar os direitos humanos, irá se ater a demonstrar que a existência de convenções internacionais sobre o tema, tendo a finalidade de garantir a proteção do ser humano, mesmo em assunto de ordem econômica.

4.4 – O Tributo como um direito humano e a internacionalização dos direitos humanos

Existem diversos pontos que vinculam a tributação e os Direitos Humanos. A apresentação mais nítida de vinculação esta no exercício por parte do Estado do poder de imposição e a eleição, por parte do legislador, dos fatos que se enquadram nas hipóteses de incidência de tributos, e, onde o Estado deve aplicar os recursos arrecadados dos contribuintes.

Os direitos fundamentais limitam o poder de tributar nos Estados modernos, tendo como por exemplo o direito de propriedade. Há que se pensar que o tributo recai justamente sobre uma parcela da propriedade do contribuinte, então existe correlação de interesses.

A administração fiscal é outro ponto de contato entre os Direitos Humanos e os Direitos Fundamentais, pois, o executivo ao levar a efeito o procedimento fiscal com vistas à constatação da regularidade fiscal dos contribuintes e arrecadação deve nortear-se pelos princípios adotados pela Carta Magna, bem como as leis que foram editadas para otimizar a sua aplicação.

O judiciário tem destaque na relação entre o Estado Fiscal e o contribuinte, pois é quem dá a última palavra nas hipóteses de conflitos de interesse. Ao julgador cabe a difícil tarefa de interpretar o Direito e a realidade a fim de dar a melhor solução aos litígios.

A aplicação dos recursos que foram arrecadados na forma de tributo é outra questão que confronta com os Direitos Fundamentais dos Contribuintes e o Poder de tributar do Estado. Parte da doutrina entende que o Direito Tributário serve somente cumpre cuidar das relações jurídicas entre o contribuinte e o Estado fiscal de forma a proceder à arrecadação de forma mais adequada quanto possível e só. Onde o Estado vai aplicar as receitas obtidas pela tributação é tarefa do Direito Financeiro, mais precisamente da parte orçamentária deste outro ramo do direito.

No sentido de que o direito tributário deve ser respeitado como um direito humano, é clara lição de Roque Antônio Carrazza:

> "A pessoa política, ao levar a cabo a tributação, deve observar os limites que a ordem jurídica lhe impôs, inclusive no que atina aos direito subjetivos públicos das pessoas. Com estes preceitos, a Constituição determinou, de modo negativo, isto é, através de proibições, o conteúdo possível das leis tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias, dos atos administrativos tributários etc. Noutros termos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao exercitarem suas competências tributárias, devem respeitar os direitos individuais e as garantias. O contribuinte, de seu turno, tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados todos seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos". (CARRAZZA, 1999, p. 438).

Pela primeira vez se estabelecia uma regra clara, no campo da tributação, ao estatuir o artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que: "Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades".

Já o artigo 14 encontra o mesmo sentido e faz com que as relações da tributação e dos direitos humanos se estreitem, *ipis literis*: "Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração".

O direito humano tem tratamento internacional como o direito internacional dos direitos humanos, conforme Selma Regina Aragão, ao registrar:

> "Alves define o Direito Internacional dos direitos humanos como 'um corpus de normas menos ou mais cogentes que não pára de crescer', diferindo do Direito Internacional Público clássico por várias características. 'Em primeiro lugar porque, embora confirmado a responsabilidade dos Estados por sua execução, transformou o indivíduo, cidadão ou não do Estado implicado, em sujeito de Direito Internacional. E o fez não apenas de maneira simbólica: fê-lo concretamente ao instituir, em alguns instrumentos de força obrigatória, a possibilidade de petições individuais diretas aos órgãos internacionais encarregados de seu controle. Ao fazê-lo, o Direito Internacional dos direitos humanos abandonou os axiomas fundamentais do sistema vestefaliano, a começar pela igualdade entre os sujeitos'. E continua: 'Para encerrar definitivamente apenas em situações políticas heterodoxas, Ives Madiot acrescenta, com afirmação curta e seca: 'Para o jurista, portanto, não pode haver qualquer dúvida: os direitos humanos não fazem parte dos assuntos internos e o princípio da não-intervenção não pode ser obstáculo à proteção internacional'. O sistema vestefaliano da autodeterminação, convergente ao de soberania, é, consequentemente, limitado, no sistema internacional contemporâneo, pela obrigação iniludível de respeitar os direitos humanos e liberdades fundamentais. Até porque, nos tempos modernos, a soberania é afirmada politicamente como um atributo do povo – soberania popular no lugar da antiga soberania estatal – e assim consignada em muitas Constituições, inclusive a brasileira'" (ARAGÃO, 2000, p. 6)

O processo de universalização e produção legislativa dos direitos do homem formou o que é hoje considerado o Direito Internacional dos Direitos Humanos.

Para corroborar o registro, transcreve-se a síntese lançada por Antônio Augusto Cançado Trindade:

> "Ao final de meio século de extraordinária evolução desta última, o Direito Internacional dos Direitos Humanos afirma-se em nossos dias, com inegável vigor, como um ramo autônomo da ciência jurídica contemporânea, dotado de especificidade própria. Trata-se essencialmente de um direito de proteção, marcado por uma lógica própria, e voltado à salvaguarda dos direitos dos seres humanos e não dos Estados. Neste propósito, se mostra constituído por um corpus júris dotado de uma multiplicidade de instrumentos internacionais de proteção de natureza e efeitos jurídicos variáveis (tratados e resoluções), operando nos âmbitos, tanto global

(Nações Unidas) como regional." (CANÇADO TRINDADE, 1997, pp. 20 e 21).

Neste mesmo sentido, temos Carlos Weis, para quem o

"surgimento dos Direitos Humanos, fruto da reiteração dos tratados, e a consequente especialização dos direitos e dos instrumentos de implementação neles previstos, deu-se a consolidação de um sistema positivado de normas de direitos humanos, não mais sujeitos, em sua interpretação e aplicação, à verificação de sua correspondência aos direitos naturais do ser humano". (WEIS, 1999, p. 110-111)

Temos, pois o direito internacional dos direitos humanos efetivamente implantado com especificidade própria que se volta a proteger o ser humano onde as convenções sobre dupla tributação internacional, que é o cerne desta pesquisa, é voltada à proteger o ser humano que se relaciona economicamente nesta sociedade internacional.

5 – Conclusão:

As indagações colocadas neste estudo merecem atenção, uma vez que foram formuladas da seguinte forma: As convenções sobre dupla tributação internacional visam minimizar ou impedir a ocorrência das causas e consequências do fenômeno e respeitar os direitos humanos, tratando o tributo como tal?

A atenção que se precisa ter é no sentido de que o fenômeno da dupla tributação internacional pode ser minimizada ou eliminada pela convenção internacional sobre este assunto, onde, ter-se-á a respeitabilidade do tributo como um direito humano.

Em relação à implementação desta situação pelos Estados-nações, tem-se que ter o entendimento de que Os Direitos Humanos é o maior parâmetro que o Estado deveria balizar-se no exercício da sua tarefa de instituir, fiscalizar, arrecadar e empregar os tributos. Assim, tem-se que Os Direitos Humanos estão acima do Estado.

Há uma constante evolução do direito internacional dos direitos humanos, assim como os Direitos Humanos, isto em decorrência da globalização e da internacionalização que muitas questões vem surgindo nos dias de hoje, como o do objeto da pesquisa, acerca da dupla tributação internacional e o entendimento de que o tributo é um direito humano a ser respeitado.

O sistema tributário tem estreita ligação com o desenvolvimento interno e externo, uma vez que promove, ou não, o desenvolvimento da sociedade, através da organização de sua tributação e dos direitos humanos, por consequência. Assim, quanto o Brasil adota a implementação das convenções sobre dupla tributação internacional, permite que haja um

crescimento tanto interno quanto internacional, que vai minimizar ou impedir a ocorrência do fenômeno e permitir o desenvolvimento.

O tributo não pode ser encarado como antieconômico, ou seja, não pode barrar o desenvolvimento das atividades econômicas geradoras de riquezas.

Quando o Estado tem sua limitação de tributar, há o desdobramento nos Direitos Humanos. Fato que demonstra interação entre os Direitos Humanos e a Democracia, constatando-se, pois, que os Direitos Humanos constituem instrumentos de limitação ao poder de tributar.

A pesquisa demonstra que a Tributação assume papel relevante na promoção dos Direitos Humanos, uma vez que arrecadar valores, gerenciar e aplicar nas atividades essenciais do Estado não é simples instrumento ou meio de obtenção de receita, pois, o Estado pode, através dela, provocar modificações na estrutura sócio-econômica. Um sistema tributário de qualidade permite que sejam arrecadados volumes de recursos necessários ao financiamento do Estado, de forma justa e eficiente. A prática indica claramente que, nos sistemas tributários complexos e pouco transparentes, prolifera a elisão fiscal.

Assim, quando os mecanismos de direito interno não são adequados para assegurar a proteção devida aos direitos humanos, faz-se necessário buscar garantias na órbita internacional, onde as convenções sobre dupla tributação internacional são eficazes para se evitar a ocorrência do fenômeno e respeitar os direitos humanos.

6 - Referências:

ARAGÃO, Selma Regina. **Direitos humanos na ordem mundial**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BORGES, Antônio de Moura. **Contribuição ao Estudo das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional** – Tese apresentada no curso de Pós-graduação em Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do grau de Doutor. São Paulo: USP, 1991.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso dia 19/02/2017, às 12h48min.

_____. DECRETO nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos

Artigos 25 e 66. Disponível em: <http://dai-mre.serpro.gov.br/legislacao/convencao-de-viena-sobre-o-direito-dos-tratados-1/> Acesso dia 19/02/2017, às 12h33min.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **Tratado de direito internacional dos direitos humanos**. 1ª edição, Volume I, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13ª edição revista, ampliada e atualizada de acordo com a Emenda Constitucional nº 21/99, São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO. Disponível em: < http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf> Acesso em 16/02/2017, às 12h35min.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1979.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007

OCDE, 2000/2005 – **Convenção Modelo Título da Convenção Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património (1)**. Disponível em: < https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/479C17F1-84B8-45F8-8056-73B300425BAD/0/CDT_Modelo_OCDE.pdf> Acesso em 18/02/2016, às 11h03min

PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

SANTOS, J; LEONETTI, C. **Dupla Tributação Internacional na incidência do imposto sobre a renda nos países-membros do Mercosul**. Apresentado no XXV encontro nacional do CONPEDI em Brasília, de 06 a 09 julho de 2016. Publicado em <http://www.conpedi.org.br/area-do-associado/eventos/y0ii48h0/trabalho/vhmcuxJm244e6xn7.pdf> acesso em 15/02/2016, às 10h32min.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **Direitos Humanos: conceitos, significados e funções**. São Paulo: Saraiva, 2010.

WEIS, Carlos. **Os direitos humanos contemporâneos**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 1999.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977.