

# REVISTA DOS TRIBUNAIS

ANO 1 — N. 3 — ABRIL-JUNHO DE 1993

3

**CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
E FINANÇAS PÚBLICAS**

---

*Diretor responsável:* Carlos Henrique de Carvalho Filho

**COORDENADOR-GERAL:**  
**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

**CONSELHO EDITORIAL**

AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO, ALCIDES JORGE COSTA, ALBERTO XAVIER, ANTONIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL, ANTONIO CLÁUDIO MARIZ DE OLIVEIRA, ARNOLDO WALD, ATHOS CARNEIRO, AUGUSTO FANTOZZI, AIRES FERNANDINO BARRETO, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, CARLOS GERALDO LANGONI, CARLOS MÁRIO VELLOSO, CARLOS THIBAU, CELSO RIBEIRO BASTOS, CELSO L. MARTONE, CLÁUDIO SANTOS, DEJALMA DE CAMPOS, DIOGO LEITE DE CAMPOS, EDUARDO JARDIM, EDVALDO PEREIRA DE BRITO, FÁTIMA FERNANDES DE SOUZA GARCIA, FORTUNATO BASSANI CAMPOS, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, GILMAR F. FERREIRA, GERALDO DE CAMARGO VIDIGAL, GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, HAMILTON DIAS DE SOUZA, HUBERT HAMAEEKERS, JOÃO GUILHERME M. BARBUTO, JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, JOSÉ CELSO DE MELLO FILHO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, JOSÉ LUIZ CARVALHO, J. VAN HOORN, KLAUS VOGEL, LEO KRAKOWIAK, LEON FREIDA SZKLAROWSKY, LUIZ VICENTE CERNICHIARO, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, MANUEL PIRES, MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES, MILTON LUIZ PEREIRA, MIZABEL DERSI, MIGUEL COLASUONNO, OSCAR DIAS CORRÊA, PAULINO OLAVARRIETA, PAULO BROSSARD, PAULO LUCENA DE MENEZES, PLINIO JOSÉ MARAFON, PIERO ADONNINO, ROGÉRIO VIDAL GANDRA MARTINS, RUBENS APPROBATO MACHADO, RUBENS BRANCO, RAMON VALDEZ COSTA, SALVIO FIGUEIREDO, SYDNEY SANCHES, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, SANTIAGO MARZO CHURRUCA, TERCIO SAMPAIO FERRAZ, VICTOR UCKMAR, WALDEMAR ZVEITER, WALTER BARBOSA CORRÊA, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, ZELMO DENARI.

*Redação e Assinaturas:*

**EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.**

Rua Conde do Pinhal, 78 — Tel. (011) 37-2433 — Fax (011) 37-5802

CEP 01501-060 - São Paulo, SP, Brasil.

5 — Apresentação

**TEORIA GERAL**

- 7 — A integração entre a lei e a jurisprudência em matéria tributária — RICARDO LOBO TORRES
- 21 — A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania. Necessidade de desenvolvimento de novas técnicas de decisão: possibilidade da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no direito brasileiro — GILMAR FERREIRA MENDES

**DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO**

- 44 — Da viabilidade legal de incorporação de uma fundação por outra e seus efeitos fiscais — ARNOLDO WALD
- 54 — Algumas inconstitucionalidades da Emenda 3, de 18.3.93 — JOSÉ CARLOS FRANCISCO
- 57 — A constitucionalidade da Lei 8.393/91 — JOÃO HUMBERTO MARTORELLI
- 68 — A correção monetária do balanço e seu reflexo nas obrigações fiscais da empresa — J. E. CARREIRA ALVIM
- 77 — Imposto de Renda — Lei 8.541/92 — Aplicações Financeiras — ANTÔNIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL
- 90 — IRPJ — Lei 8.383, de 30.12.91 — OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO
- 103 — ICMS — Operações com destino à zona franca de Manaus — Interpretação do art. 40 do ADCT — Caráter conservativo e caráter dinâmico — MARCO AURÉLIO GRECO
- 119 — Caracteres distintivos da taxa e do preço público — AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO

**DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL**

- 127 — Cláusulas de arbitragem como mecanismo alternativo de resolução de conflitos em contratos consorciais de crédito internacionais e em acordos de reescalonamento da dívida — THOMAS EBENROTH CARSTEN

- 147 — Validade de normas internas contrárias a dispositivos de acordos de bitributação no direito e na prática norte-americana — LUÍS EDUARDO SCHOUERI
- 156 — A tributação das manifestações patrimoniais de riqueza — AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO
- 164 — The source principle versus the residence principle — HUBERT HAMAEEKERS

### FINANÇAS PÚBLICAS

- 184 — Os depósitos bancários nos planos de estabilização de formatação heterodoxa. Estipulação contratual de moeda: Moedas de conta e de pagamento — IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
- 193 — Comentários à minuta do anteprojeto contendo alterações à vigente lei societária, colocada em audiência pública pela comissão de valores mobiliários em 18 de janeiro de 1993 — MODESTO CARVALHOSA
- 233 — A limitação da taxa de juros reais e a revisão constitucional: Um golpe de misericórdia? — ROBERTO BRAGA DE ANDRADE
- 251 — O processo orçamentário: Tendências e perspectivas — CARLOS ALBERTO LONGO
- 263 — Desmembramento de municípios — Sucessão — Créditos tributários — Dívida ativa — EDGARD NEVES DA SILVA
- 268 — 1º Ciclo de Estudos de Direito Econômico — RICARDO ARNALDO MALHEIROS FIUZA
- 271 — O Congresso Nacional e a produção de normas tributárias — LEON FREJDA SZKLAROWSKY

### JURISPRUDÊNCIA

- 285 — Sigilo bancário
- 287 — Arguição de inconstitucionalidade nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 91.04.04947-0/RS

### NOTICIÁRIO

- 305 — Discurso de Posse na Academia Paulista de Educação — IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

## APRESENTAÇÃO

O terceiro número dos Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas da Revista dos Tribunais oferta à reflexão dos estudiosos temas atuais e ainda não pacificados na doutrina ou jurisprudência.

Neste número, o Caderno de Direito Tributário Internacional recebeu excelente contribuição de seus Conselheiros no exterior, o que permitirá ao leitor visualizar a tendência de direito tributário nos países mais desenvolvidos.

Espera a direção da Revista dos Tribunais, em seu esforço de propiciar aos leitores uma publicação de indiscutível densidade, estar contribuindo para o aperfeiçoamento da meditação doutrinária e soluções pragmáticas em um dos ramos mais interligados das Ciências Sociais.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
Coordenador Geral

## VALIDADE DE NORMAS INTERNAS CONTRÁRIAS A DISPOSITIVOS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO E NA PRÁTICA NORTE-AMERICANA

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

Mestre em Direito (LLM) pela Universidade de Munique — Doutorando em Direito Tributário na Universidade de São Paulo — Advogado, integrante de Fischer & Forster Advogados, em São Paulo

### 1. Introdução

O estudo da evolução legislativa dos Estados Unidos nos últimos 10 anos não permite senão concordar com Eilers, quando este se refere à última década como a *decade of treaty overrides*.<sup>1</sup> Fala-se em *override of tax treaties*, ou em superação de normas de acordos de bitributação, quando é editada uma norma, no âmbito do direito interno de um país, em conflito com o disposto num acordo válido, limitando-se a aplicação deste. O estudo deste fenômeno, que vem ocorrendo nos Estados Unidos, parece de grande importância para o jurista brasileiro, tendo em vista as recentes notícias de evoluções nas negociações de um acordo de bitributação entre o Brasil e os Estados Unidos.<sup>2</sup>

Apesar de ser possível apontar um caso, datado de 1962, quando a edição da "Section 31" do *Revenue Act* contrariou o disposto no acordo de bitributação entre os Estados Unidos e a Grécia,<sup>3</sup> a década dos *treaty overrides* iniciou-se com a publicação do "Foreign Investment in Real Property Tax Act" (FIRPTA) (1980). De acordo com o art. 13 do modelo de acordos de bitributação editado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (cujo texto é amplamente seguido, inclusive, em grande parte, pelo Brasil), o ganho de capital que um

residente em um Estado contratante obtiver em decorrência da alienação de bens imóveis, localizados no outro Estado contratante, podem ser tributados por este Estado (admitindo-se a tributação na fonte dos rendimentos). Entretanto, este mesmo Estado não pode tributar o ganho de capital que um residente no outro Estado obtiver na alienação de participações societárias, ainda que as mesmas se refiram a empresas localizadas no seu território (admita-se, no caso, apenas a tributação pelo Estado onde reside o alienante). A fim de evitar possíveis estruturas fiscais pelos contribuintes, o FIRPTA<sup>4</sup> impôs a tributação dos ganhos de capital auferidos por não-contribuintes, em alienações de participações societárias, no caso de as mesmas refletirem efetiva alienação de bens imóveis ali localizados. Em evidente reconhecimento de que tal lei contrariava diversos acordos de bitributação celebrados pelos Estados Unidos,<sup>5</sup> o legislador declarou que os benefícios garantidos por acordos de bitributação continuariam em vigor até 31.12.84. Trata-se de clássico caso de superação de norma de acordos de bitributação, cuja ocorrência foi apontada pela própria OCDE.<sup>6</sup>

Uma nova ocorrência de superação de norma de acordos de bitributação por lei interna, nos Estados Unidos, pode ser apontada por ocasião da publicação do

988, pp. 493, 503; Penn, *The Law and Practice of International Banking*, 1987, § 34, 7.35.

106. O tratamento desta questão regula ratamente especial num outro artigo. Os comentários que se seguem sobre a arbitragem o EUA são necessariamente superficiais dada a vasta literatura e jurisdição sobre o tema bem como a limitação de espaço.

107. Schwab/Walter, *Schiedsgerichtsbarkeit*, 2.ª ed. 1990, p. 374.

108. Schlosser, *Das Recht der internationalen privaten Schiedsgerichtsbarkeit*, 2.ª ed. 1989, nota 229.

109. Idem, nota 420, 421.

110. 84 Stat. 692 (1970 Amendment).

111. Borris, *Die internationale Handelsschiedsgerichtsbarkeit in den USA*, 1987, nota 64.

112. § 202 Agreement or award falling under the Convention:

"An arbitration agreement or arbitral award arising out of a legal relationship, whether contractual or not which is considered as commercial, including a transaction, contract, or agreement described in section 2 of this title, falls under the Convention. An agreement or award arising out of such a relationship which is entirely between citizens of the United States shall be deemed not to fall under the convention unless that relationship involves property located abroad, envisages performance or enforcement abroad, or has some other reasonable relation with one or more foreign states. For the purpose of this section a corporation a citizen of the United States if it is incorporated or has its principal place of business in the United States".

113. Quando a execução é pretendida nos EUA.

114. Borris, *Die internationale Handelsschiedsgerichtsbarkeit in den USA*, 1987, nota 32.

115. Goodwin v. Elkins & Co., 730 F. 2d 99, cert. denied 105, S. Ct. 118, 469 US 831,

83 L. Ed. 2d 61.

116. Cohen v. Wedbush, 841 F. 2d 282 (9th Cir. 1988), *Southland Corp. v. Keating*, 104 S.Ct. 852, 465 US 1, 79 L. 2d 1.

117. Borris, *Die internationale Handelsschiedsgerichtsbarkeit in den USA*, 1987, notas 69 e 70.

118. Cf. Hay, *Einführung in das amerikanische Recht*, 1987, p. 27.

119. Mahson v. Prudential Bache Securities, 654 F. Supp. 101 (W.D.N.C. 1987).

120. Wilko v. Swan, 346 U.S. 427 (1953).

121. American Safety Equipment Corp. v. J.P. Maquire, 391 F. 2d 821 (2d Cir. 1968).

122. Scherk v. Alberto Culver Co. 417 US 506 (1974); cf. Dietrich, *International Schiedsvereinbarungen vor amerikanischen Gerichten*, RabelZ 40 (1976) pp. 1 e ss.

123. Mitsubishi Motors v. Soler Chrysler Plymouth, 473 US 614 (1985); desenvolvido em Stille, *Die Schiedsfähigkeit internationaler Kartellrechtsstreitigkeiten im Recht der USA*, Diss., Bona 1989, pp. 102 e ss.; O'Neill, Recent Developments in International Commercial Arbitration: an American Perspective, J. Int. Arbitration 1987, pp. 8 e ss.

124. 482 US 220 (1987).

125. Securities Industry Association, et al. v. Michael J. Connolly; U.S. First Circuit Court of Appeals de 31.8.89, publicado no *International Arbitration Report*, setembro/89, p. 3 com referência a Rodriguez de Quijas v. Shearson/American Express Inc. 109 S. Ct. at 1920; GKG Caribe v. Microage, U.S. District Court of Puerto Rico, de 15.11.89; publicado em *Int. Arbitration Report* de setembro/89, Sec. C.

126. Cf. Borris, *Die internationale Handelsschiedsgerichtsbarkeit in den USA*, 1987, nota 143.

127. Us Supreme Court Wants Comment on Mass. Arbitral Law, *Int. Arbitration Report*, janeiro/90, p. 7.

*Tax Reform Act*, de 1986 (TRA), que modificou a *Section 884* do *Internal Revenue Code* (IRC). O objetivo desta modificação foi impedir que as filiais de empresas estrangeiras, que se instalassem em território norte-americano, tivessem tratamento tributário mais vantajoso que as empresas ali constituídas.<sup>7</sup> No entanto, o legislador reconheceu que a nova norma poderia contrariar compromissos assumidos pelos Estados Unidos, em acordos de bitributação. Por este motivo, declarava-se que não era a sua intenção que tal norma superasse o disposto no acordo internacional.<sup>8</sup>

Apesar de não se pretender, como regra geral, que se desse a superação dos acordos de bitributação, declarou-se que tampouco era desejado que terceiras pessoas, não domiciliadas em um país signatário de um acordo de bitributação com os Estados Unidos, se valessem dos benefícios deste. A fim de evitar que tal fenômeno se desse, foi introduzida no IRC a *Section 884* (e), segundo a qual os privilégios de um acordo de bitributação somente se aplicariam se o beneficiário fosse um *qualified resident*. O conceito de *qualified resident*, por sua vez, foi dado pela *Section 884-e-4-A*: uma sociedade, cuja titularidade de, pelo menos, 50% de seu capital, não pertença a pessoas que não sejam contribuintes dos Estados Unidos ou do outro Estado contratante. Na mesma *Section*, prevêem-se algumas exceções para este critério geral (companhias abertas, empresas agindo com boa-fé etc.).

Nos acordos de bitributação assinados pelos Estados Unidos, não se encontravam, entre os requisitos para a concessão dos benefícios, que o beneficiário fosse um *qualified resident*. Deste modo, uma pessoa que fosse *non-qualified resident* passava a deixar de gozar dos benefícios do acordo de bitributação, apesar de se enquadrar em todos os requisitos que tal acordo previa para a concessão de benefícios.

Outros casos de superação de acordos de bitributação podem ser encontrados na recente evolução legislativa norte-americana, tais como o "Omnibus Budget Reconciliation Act" (1989)<sup>9</sup> ou o "Technical and Miscellaneous Revenue Act" (TAMRA) (1988).<sup>10</sup>

Merece nota, entretanto, o fato de que os casos acima mencionados não devem ser vistos como ocasionais. Em 1990, o Senador norte-americano Paul S. Sarbanes declarou que é de conhecimento geral dos parceiros dos Estados Unidos, que este país costuma adotar normas internas que superam dispositivos de acordos de bitributação, cabendo a eles se submeter a este privilégio constitucional dos Estados Unidos, ao assinarem um acordo de bitributação.<sup>11</sup>

Considerando a futura posição do Brasil, como parceiro dos Estados Unidos, num acordo de bitributação, deve ser estudada a legalidade do procedimento norte-americano, em face do direito interno daquele país e do Direito Internacional.

## 2. Superação de Normas de Acordos de Bitributação por Leis Internas no Direito e na Prática Norte Americana

Conforme o art. VI.2 da Constituição dos Estados Unidos (a *supremacy clause*), a Constituição, as leis editadas em conformidade com esta e os acordos celebrados sob a autoridade dos Estados Unidos (inclusive os acordos de bitributação)<sup>12</sup> são o direito supremo do país ("the supreme law of the land"). Conforme a jurisprudência pacífica daquele país, a *supremacy clause* não dá ao acordo de bitributação ou à lei uma posição hierárquica superior.<sup>13</sup> Deste modo, o direito norte-americano admite que o Congresso modifique uma norma decorrente do acordo de bitributação. Tal entendimento é, alias, coerente com o ponto de vista de que um país não renuncia a sua soberania, pela assinatura

de um acordo de bitributação.<sup>14</sup> No entanto, este entendimento não é suficiente para que se afirme, de imediato, que na hipótese de um conflito entre uma lei interna e um acordo de bitributação, deve prevalecer a norma mais recente (*later-in-time*).

Efetivamente, a questão já foi objeto de exame, pelo judiciário norte-americano, em 1902, quando se declarou que "The purpose of a law to override all or part of a treaty will not be lightly assumed. It should appear clearly and distinctly from the words used in the law".<sup>15</sup> Do mesmo modo, em 1933 afirmou-se que a vontade do legislador de superar uma norma de um acordo de bitributação deve ser claramente reconhecida.<sup>16</sup>

Também o fisco norte-americano declarou que não se deve automaticamente apontar uma superação de um acordo de bitributação por uma lei posterior, devendo o legislador deixar claro, que aquela determinada lei contraria e supera o acordo de bitributação.<sup>17</sup>

Deste modo, pode-se afirmar que, até então, era claro, nos Estados Unidos, que: 1) era lícito ao legislador interno modificar a norma de um acordo de bitributação, mas 2) somente quando o desejo do legislador fosse explicitamente declarado, é que se deveria assumir tal superação.

Num sistema baseado no Direito Continental, poder-se-ia aproximar este entendimento da noção de *lex specialis*, como o fazem os doutrinadores alemães.<sup>18</sup> Neste sentido, a lei posterior, sendo de aplicação geral, não cobriria os casos tratados pelo acordo de bitributação, que somente abrangeria um caso especial e, por isso, manter-se-ia em vigor, a menos que o legislador claramente declarasse o contrário.

Tal entendimento, entretanto, já não é mais pacífico, desde a edição do TAMRA, acima referido, em 1988.

O IRC de 1954 continha dois dispositivos acerca da relação entre normas de Direito Internacional e as leis internas dos Estados Unidos. A *Section 7.852* (d) declarava que todos os acordos de bitributação em vigor, quando da publicação do Código (1954), prevaleceriam sobre o mesmo. Quanto aos acordos de bitributação que fossem celebrados a partir de então, valeria a regra do *later-in-time*, de modo que, nos termos da *Section 894* (a), as regras do IRC não seriam aplicáveis, quando em conflito com os acordos promulgados.

Com a edição do TAMRA, em 1988, ambos os dispositivos foram modificados. A nova redação da *Section 7.852* (d) (1) do IRC declara que "for purposes of determining the relationship between a provision of a treaty and any law of the United States affecting revenue, neither the treaty nor the law shall have preferential status by reason of its being a treaty of law". Ao mesmo tempo, a nova redação da *Section 894* (a) (1) dispõe que as normas daquele título valem para todos os contribuintes, "with due regard to any treaty obligation of the United States". Quanto à relação entre as normas dos acordos de bitributação e a legislação interna, a *Section 894* (a) (2) declara que deve ser empregada, na hipótese, a regra da *Section 7.852*. No caso de um conflito entre uma norma de um acordo de bitributação e uma lei interna deve ser aplicada, portanto, a norma da *Section 7.852* (d) do IRC.

A interpretação do disposto na referida *Section 7.852* (d), entretanto, não é pacífica. Eilers<sup>19</sup> se refere a uma "interpretação européia", que se contrapõe a uma "interpretação norte-americana".

A "interpretação norte-americana" leva em consideração a história legislativa. Neste sentido,<sup>20</sup> deve-se observar que o TRA, datado 1986, promulgou uma nova versão do IRC. No entanto, alguns

dispositivos do IRC anterior (de 1954) foram literalmente repetidos, entre os quais a *Section 7.852*, que dispunha que nenhum dispositivo do IRC deveria ser aplicado “where its application would be contrary to any treaty obligation of the United States in effect on the date of enactment of this title”. Acontece que esta data era 1986, não 1954, como previa o antigo IRC. O objetivo do TAMRA foi, portanto, dentre outros, corrigir este “erro” do legislador de 1986. Assim, declaravam-se quais os dispositivos do IRC de 1986 que, em caso de dúvida, deveriam deixar de ser aplicados, prevalecendo o texto de um acordo de bitributação, bem como se elencavam as normas do IRC que deveriam prevalecer sobre qualquer acordo de bitributação. Após estas listas de dispositivos, declarava-se que eram desconhecidos quaisquer outros casos, em que não fosse possível alcançar “a harmonious reading of the Act and US treaties.”<sup>21</sup> A fim de se assegurar que não mais houvesse qualquer contradição entre uma norma de um acordo de bitributação e uma norma do IRC, incluiu-se a *Section 7.852 (e)*. Na Comissão de Finanças do Senado, esclareceu-se que: “The bill provides that for purposes of determining the relationship between a provision of a treaty and any law of the United States affecting revenue, neither the treaty nor the law shall have preferential status by reason of its being a treaty or a law. In adopting this rule, the committee intends to permanently codify ... present law to the effect that canons of construction applied by the courts to the interaction of two statutes enacted at different times apply also in construing the interactions of revenue statutes and treaties enacted and entered into at different times. The committee does not intend this codification to alter the initial presumption of harmony between, for example, earlier treaties and later statutes.”<sup>22</sup>

Do mesmo modo, na “Joint Committee on Taxation”, foi declarado: “The bill modifies the 1954 transition rule (embodied in sec. 7.852 (d)) governing the relationship between treaties and the Code to clarify that it does not prevent application of the general rule providing that the later in time of a statute or a treaty controls (sec. 7.852 (d))”<sup>23</sup>

Para os defensores da “interpretação européia”, portanto, o legislador de 1988 não procurou inovar, com a edição do TAMRA, mas apenas retornar à situação jurídica existente antes de 1986.<sup>24</sup> Deste modo, tal corrente doutrinária defende que continua a valer, nos Estados Unidos, o princípio de que um acordo de bitributação somente pode ser revogado por uma lei interna, quando o legislador claramente assim dispõe.

Contrapondo-se à “interpretação européia”, encontra-se a “interpretação norte-americana”, que não se baseia no histórico da lei ou na intenção do legislador, mas na literalidade da norma. Segundo tal interpretação, a *Section 7.852 (d)* consagra o princípio do *later-in-time*, de modo que não se faz necessário que o legislador expresse o seu desejo de superar algum dispositivo de um acordo de bitributação.<sup>25</sup>

Até o momento, não se relata qualquer precedente judicial, em que se exigiu uma interpretação da *Section 7.852 (d)* do IRC. Deste modo, não se pode determinar se prevalecerá a “interpretação européia” ou a “norte-americana”. Em nosso entender, assiste razão aos que defendem a “interpretação européia”, posto que a mesma protege, de modo mais amplo, o Direito Internacional de infrações por parte de normas do direito interno.

Diante do exposto, já podemos afirmar que, no Direito norte-americano, as normas do direito interno e as decorrentes de acordos de bitributação são colocadas em igual nível hierárquico.

Admite-se, portanto, que uma lei interna posterior supere um mandamento contido em um acordo de bitributação. Entretanto, de acordo com a “interpretação européia” (com a qual concordamos) cabe ao legislador explicitar sua intenção de superar a norma do Direito Internacional.

Por outro lado, mesmo com esta “interpretação”, a realidade é que os casos de superação expressa de normas de acordos de bitributação por leis internas são freqüentes, não se revelando, pois, no direito interno norte-americano, qualquer garantia, aos parceiros dos Estados Unidos, de que os compromissos assumidos por aquele país, através de seus acordos de bitributação, serão mantidos.

### 3. A Superação de Normas de Acordos de Bitributação por Leis Internas, numa perspectiva de Direito Internacional

A relação entre normas do direito interno e regras decorrentes de acordos internacionais é matéria de disciplina, no Direito Internacional, do art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Segundo esta norma, as partes de um acordo internacional não se podem valer de dispositivos de seu direito interno, para escapar de compromissos assumidos internacionalmente. O artigo precedente positiva, para os acordos internacionais, o princípio *pacta sunt servanda*.

Não é difícil constatar que o procedimento adotado pelos Estados Unidos, ao impor limites para a concessão de benefícios de acordos de bitributação, não previstos nos textos dos mesmos, constitui infração às normas acima.

Na verdade, há que se registrar uma tentativa, por parte de McIntyre,<sup>26</sup> no sentido de conciliar a atitude dos Estados Unidos com os princípios do Direito Internacional. Para tanto, o autor diferencia três tipos de *overriding*: a “interpretação extensiva”, o “balão de ensaio”

e a “superação potencial, mas não efetiva”. A verdade, no entanto, é que, como mostra Eilers, os argumentos utilizados por McIntyre, embora politicamente interessantes, carecem de fundamentos jurídicos.<sup>27</sup> Por exemplo, o autor se manifesta no sentido de que qualquer parte pode interpretar o acordo do modo que mais lhe convenha, não se caracterizando uma superação do acordo de bitributação, uma “interpretação extensiva”.<sup>28</sup> Tal opinião, entretanto, vai diretamente contra o art. 31 da Convenção de Viena, que esclarece que os acordos de bitributação devem ser interpretados de boa-fé e de conformidade com o sentido comum que deve ser atribuído a seus termos em seu contexto e à luz de seu objeto, de sua finalidade. Uma interpretação “conveniente” não é, geralmente, aquela que condiz com o objeto e a finalidade do acordo. Não menos infeliz é a tentativa de McIntyre, ao defender que não feriria o Direito Internacional, a atitude de adotar, no direito interno, normas conflitantes com o texto de acordos de bitributação. Para o autor, tal procedimento seria válido, já que se asseguraria ao outro Estado Contratante o direito de protestar e, em este não o fazendo, presumir-se-ia sua concordância. Em nossa opinião, embora seja verdade que a prática posterior das partes de um acordo internacional tem um papel relevante, na interpretação de acordos internacionais, tal raciocínio não pode levar à conclusão de que qualquer parte pode, arbitrariamente, modificar um acordo internacional, sem qualquer negociação com a outra parte.

A opinião prevalecente, mesmo nos Estados Unidos, é de que a atitude do legislador daquele país, de adotar normas contrárias a preceitos de acordos de bitributação, não afasta sua responsabilização, perante o Direito Internacional.<sup>29</sup> Isto é reconhecido inclusive pelas autoridades norte-americanas.<sup>30</sup>

De acordo com o Direito Internacional, uma parte pode denunciar um acordo internacional, quando a outra parte adota uma lei que fira os compromissos assumidos internacionalmente. Para tanto, assim que seja informada da infração, deve a parte inocente dirigir um protesto à outra parte.<sup>31</sup>

Tal protesto pode, entretanto, não ser suficiente para que a outra parte afaste a aplicação da norma contrária ao acordo de bitributação. Exemplificativamente, mencione-se que quando foi editado o TRA de 1986, os países europeus componentes do "Grupo dos Seis" dirigiu um *memorandum* ao governo norte-americano, no qual aqueles países (Alemanha, Bélgica, França, Grã-Bretanha, Luxemburgo e Países Baixos) manifestavam sua preocupação, quanto ao fato de que o TRA estaria em conflito com acordos de bitributação assinados pelos Estados Unidos.<sup>32</sup> Tal *memorandum* não provocou, entretanto, qualquer atitude dos Estados Unidos, no sentido de afastar tal superação de seus compromissos internacionais pela lei interna.

Diante da pouca força de um protesto, há que se pesquisar a existência, no Direito Internacional, de uma medida mais concreta, para a hipótese de o protesto não atingir o fim objetivado. Neste caso, há de se aplicar o art. 60 da Convenção de Viena, que assegura à parte inocente o direito de exigir o término do acordo internacional, ou sua suspensão, no caso de uma infração substancial, por parte da outra parte, de uma regra decorrente do mesmo.

De imediato, há que se examinar em que medida a superação de um acordo internacional por uma lei interna pode ser considerada uma infração substancial, no sentido do art. 60 da Convenção de Viena. Para tanto, há que ser considerado o art. 60 (3) daquela Convenção, que conceitua tal infração. Considerando não se tratar de uma hipótese de uma denúncia unilateral, há que se

verificar se a hipótese se enquadra no caso de infração de um dispositivo que se revele essencial para o objetivo e a finalidade do acordo de bitributação.

A OCDE pesquisou a hipótese da edição de uma norma semelhante ao FIRPTA norte-americano e concluiu que, apesar de se tratar de uma norma visando a evitar a ocorrência de abusos, a mesma configura uma hipótese de infração substancial, no sentido do art. 60 da Convenção de Viena.<sup>33</sup>

Sobre a questão, alerta Geiger<sup>34</sup> que as cortes internacionais são tradicionalmente bastante cautelosas, quanto à admissão da aplicação deste dispositivo da Convenção de Viena, como base para a extinção de um acordo de bitributação. Somente no caso *Namibia*,<sup>35</sup> teria a Corte Internacional de Justiça decidido pela extinção do mandato conferido à África do Sul, em virtude de uma infração substancial, por parte deste Estado, do Acordo de Mandato.

De todo modo, deve-se considerar que a norma do art. 60 da Convenção de Viena é aplicada a partir do princípio da proporcionalidade. De acordo com tal princípio, a não aplicação de uma norma de um acordo internacional somente pode ser exigida, pela parte inocente, em proporção à ofensa provocada pela outra parte.<sup>36</sup> Aplicando-se este princípio, há que se verificar se a norma interna feriu todo o acordo de bitributação ou apenas algumas de suas cláusulas. Neste sentido, na hipótese de o legislador interno impor condições para a concessão de benefícios, não previstas no acordo de bitributação, deve-se examinar, inicialmente, se tais condições se impõem para a concessão de qualquer benefício ou apenas para alguns deles (dividendos, p. ex.). Neste caso, dir-se-á que o acordo de bitributação foi somente parcialmente ferido (somente em relação aos dividendos) e, portanto, não se conferirá à outra parte o direito de pleitear a extinção de todo o acordo.

Não obstante o acima exposto, entendemos que a aplicação do princípio da proporcionalidade não pode levar à conclusão de que uma parte pode unilateralmente deixar de aplicar alguma cláusula de uma acordo de bitributação. Caso a superação de uma norma de um acordo de bitributação por uma lei interna prejudique mais a uma parte que a outra, entendemos que a parte inocente deve ter o direito de pedir a extinção de todo o acordo, apesar de somente uma cláusula ter sido ferida. Baseamos nosso entendimento no texto do art. 60 (3) da Convenção de Viena, segundo o qual se dá uma infração substancial, quando o objeto e a finalidade do acordo são atingidos. Tal afirmação se baseia, também, no princípio da proibição do abuso de direito por parte de um Estado, cuja existência é reconhecida, no Direito Internacional, pela doutrina<sup>37</sup> e pela jurisprudência internacional.<sup>38</sup>

Por outro lado, é evidente que o fato de uma parte adotar uma legislação interna que supere o disposto num acordo de bitributação não é, em si, causa para uma extinção automática do acordo de bitributação. Pode ocorrer que a parte inocente julgue mais vantajoso que o acordo continue a ser aplicado, apesar da infração.<sup>39</sup> De qualquer modo, a parte inocente tem o direito de pleitear a extinção ou suspensão do acordo de bitributação.

Fica claro, de todo modo, que mesmo no caso da adoção de uma norma de direito interno contrária a um dispositivo de um acordo de bitributação, não se assegura, no Direito Internacional, o direito de uma automática rescisão do acordo internacional.<sup>40</sup> A superação do acordo pela lei interna constitui um fundamento para a sua extinção, mas a parte inocente deve, nos termos do art. 65 da Convenção de Viena, comunicar sua decisão à outra parte. Caso esta, no prazo de três meses, não conteste o fato,

pode dar-se a suspensão ou extinção do contrato. Havendo, entretanto, uma contestação, pela outra parte, os Estados devem buscar uma solução para o caso. Aplica-se, para tanto, a cláusula, que se apresenta na maior parte dos acordos de bitributação, do procedimento amigável. Não sendo possível esta solução, a questão deve ser levada a um tribunal internacional, a quem caberá decidir sobre a extinção do acordo.

Além do direito de pleitear a extinção do acordo, a parte inocente também tem assegurado, no direito internacional, a prerrogativa de adotar medidas de repressão, nos termos do art. 73 da Convenção de Viena.<sup>41</sup>

No entanto, a realidade é que não se conhece, até o momento, um caso em que uma parte tenha pleiteado a extinção de um acordo de bitributação, em virtude da superação de algum de seus dispositivos por normas internas. Possivelmente, o fundamento para tal atitude se explica no fato de que, para a parte inocente, o acordo de bitributação possui outras cláusulas cuja aplicação é muito importante, para que se torne conveniente a sua resolução. De qualquer modo, parece-nos inquestionável que a possibilidade de se pleitear a extinção do acordo não tem sido eficaz, para impedir que os Estados Unidos adotem medidas unilaterais limitando o alcance de seus acordos de bitributação.<sup>42</sup>

Em resumo, pode-se afirmar que, de acordo com o princípio da proporcionalidade, nem toda a limitação do alcance de um acordo de bitributação, por leis internas, justifica a pretensão de extinção do mesmo. Tal superação de seus preceitos deve ser substancial. O direito da parte inocente, de pleitear a extinção do acordo de bitributação, entretanto, não tem sido suficiente para que se impeça a prática norte-americana de superação de normas internacionalmente adotadas, por leis internas.

#### 4. Conclusão

A superação de acordos de bitributação por leis internas é um fenômeno que se tornou freqüente nos Estados Unidos. Trata-se de algo lícito, no sistema constitucional norte-americano e, apesar de a "interpretação européia" entender ser necessária a expressa manifestação do Congresso, tal limitação não significa uma dificuldade efetiva, tendo em vista as várias vezes em que houve tal manifestação, por parte do legislador.

Tampouco no Direito Internacional, pode-se apontar a existência de qualquer medida efetiva de que se possa valer um Estado contratante, a fim de afastar a superação do que foi internacionalmente acordado. As regras da Convenção de Viena nem sempre podem ser aplicadas e a experiência dos últimos anos ensina que os Estados hesitam em se valer de tais direitos. Faz-se necessária, pois, uma solução mais eficaz.

A questão não pode ficar, no entanto, sem uma solução jurídica. Cabe encontrar-se uma alternativa, no campo do Direito Internacional. Neste sentido, merece nota a posição da França, ao exigir a inserção, no texto do próprio acordo de bitributação, de uma cláusula que permita à parte inocente, no caso de superação das normas do acordo por leis internas, denunciar o contrato.<sup>43</sup> Tal cláusula deveria, a nosso ver, permitir que a parte inocente considere automaticamente rescindido o acordo, mediante mera comunicação à outra parte, esclarecendo-se, ainda, que qualquer norma interna contrária ao acordo (e não só as infrações substanciais) pode ser o suficiente para a extinção do acordo.

É claro que tal cláusula pode gerar o risco de que um conflito de menor importância, entre uma lei interna e um acordo de bitributação, seja suficiente para uma parte denunciar o acordo de bitributação. No entanto, nossa opinião é no sentido de que tal solução é

preferível à atual situação. Desse modo, um Estado, ao adotar uma norma contrária a qualquer dispositivo de um acordo de bitributação, ver-se-á obrigado a sentar diante de uma mesa de negociações com a outra parte, sob o risco de ver o acordo extinto. A nosso ver, esta é a melhor solução, para evitar que o Direito Internacional se transforme, em pouco tempo, no "Direito da Força". Os negociadores brasileiros devem seguir o exemplo francês e exigir a inserção de semelhante cláusula em seu acordo de bitributação com os Estados Unidos.

#### NOTAS

1. Cf. Stephen Eilers, "Override of Tax Treaties Under the Domestic Legislation of the U.S. and Germany", in *Tax Management International Journal*, v. 19, n. 7, p. 295.

2. Cf. 49 *Tax Notes* 1169 (Dez. 1990).

3. Cf. Marshall J. Langer, "Override of Tax Treaties by Ordinary Legislation", in 34 *Bulletin for International Fiscal Documentation* (1980), p. 553.

4. Cf. Herbert H. Alpert, e Fred Feingold, "USA: Foreign Investment in Real Property Act of 1980", in 35 *Bulletin for International Fiscal Documentation* (1981), pp. 195 e ss.

5. Cf. Alpert e Feingold, "USA: Foreign Investment in Real ...", ob. cit. supra nota 4, p. 198.

6. Cf. Relatório da OCDE in 2 *Tax Notes International* 31.

7. Cf. *The Tax Reform Act of 1986, v. I, Legislative History*, Tax Management Portfolios, Washington, DC, Tax Management Inc., p. 454; Carl Estes, Recent Developments in U.S. Taxation of Foreign Direct Investment", in 1991 *Bull. Int'l Fiscal Documentation*, pp. 17 e ss.

8. Cf. *The Tax Reform Act...* (supra) pp. 455 e 456.

9. Cf. Eilers, supra, p. 295.

10. Cf. Rosemarie S. Shadé, "Tax Treaty Overrides in the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988", in 1989 *Bulletin for International Fiscal Documentation*, p. 216.

11. Cf. 47 *Tax Notes* 1418 (1990).

12. *Samman v. Commissioner*, 313 F.2d 461, 463 (4th Cir. 1963), *American Trust Co. v. Smyth*, 247 F.2d 149, 153 (9th Cir. 1957).

13. *The Head Money Cases*, 112 U.S. 580, 599 (1884); *Whitney v. Roberson*, 124 U.S. 190 (1888); *The Chinese Exclusion Case*, 130 U.S. 581, 600 (1889); *The Cherokee Tobacco*, 78 U.S. 616 (1871); *Reid v. Covert*, 354 U.S. 1, 18 (1956).

14. Hemut Becker, e Felix Würm, "Double-taxation conventions and the conflict between international agreements and subsequent domestic laws", in 1988 *INTERTAX*, 257 (259).

15. *Lee Zen Tai v. United States*, 185 U.S. 213, 221 (1902).

16. *Cook v. United States*, 288 US 102 (1933).

17. Rev. Rul. 80-223: "The courts do not favor repudiation of an earlier treaty by implication and require clear indications that Congress, in enacting subsequent inconsistent legislation, meant to supersede the earlier treaty".

18. Cf. Klaus Vogel, *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 2ª ed., Beck, 1990, Einleitung, Rz.44; idem, in *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, Schmidt, 1985, p. 266; Franz Klein, e Gerd Orlopp, *Abgabenordnung - einschließlich Steuerstrafrecht*, pp. 15 e 16; Hemut Debatin, *Doppelbesteuerung - Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland Bestehenden Abkommen über der Vermeidung der Doppelbesteuerung*, Beck, Systematik-III, Rz 52; Hübschmann, Hepp e Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Schmidt, §2, Anm. 15; Jörg Weigell, "Das Verhältnis der Vorschrift des § 2a EStG zu den Doppelbesteuerungsabkommen", in 1987 *RIW*, S.124-125; e Mössner, "Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", in Karl Böckstiegel, (org.), *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaft - Festschrift für Iganz Seidl-Hohenveldern*, Carl Heymanns, 1988, p. 413.

19. Cf. ob. cit. supra, p. 299.

20. Cf. Volker Langbein, "Treaty Overriding durch nationales Recht - Ein Beitrag zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", in 1988 *RIW*, 875 (876 ss).

21. Cf. Senate Finance Committee Report n. 445, 100th. Cong. 2d. Sess. (Aug. 3, 1988), p. 374.

22. Cf. Senate Finance Committee Report, supra, pp. 376 e 377.

23. Cf. Joint Committee on Taxation, *Description of the Technical Corrections Act of 1988* (H.R. 4333 and S. 2238), 31.3.88, p. 321.

24. Cf. Eilers, ob. cit. supra, p. 299.

25. Cf. Shadé, supra, p. 215.

26. Cf. Mike McIntyre, "A Defense of treaty Overrides", in 1 *Tax Notes International* 611 ss. (1989).

27. Cf. Eilers, ob. cit. supra, pp. 300 e 301.

28. Mais exatamente, o autor utiliza a expressão *interpretative overrides*, o que dá a idéia da superação de uma norma de um acordo de bitributação, em virtude de uma lei interna que o "interpreta", superando, entretanto, os limites de seu texto.

29. Cf. American Law, *Institute Restatement of the Law, Third, Foreign Relations Law of United States*, § 115 (1) (a), St. Paul, Minn., 1987; tb, "Legislative Overrides of Tax Treaties", Committee on U.S. Activities of Foreign Tax Payers and Foreign Activities of US Taxpayers of the New York State Bar Association Section of Taxation", 37 *Tax Notes*, 931 (932), 1987.

30. V. entrevista com o Conselheiro para Assuntos Tributários do Tesouro norte-americano, Stephen E. Shay, in 36 *Tax Notes* 759 (760), 1987.

31. Cf. Relatório da OCDE, in 2 *Tax Notes International* 25 (30), 1990.

32. Cf. 36 *Tax Notes* 437 (1987).

33. Cf. Relatório supra, nota 31.

34. Cf. Rudolf Geiger, *Grundgesetz und Völkerrecht*, München, Beck, 1985, pp. 136 e 137.

35. Cf. *ICJ Reports*, 1971, p. 16.

36. Cf. A. Verdross, e B. Simma, *Universelles Völkerrecht - Theorie und Praxis*, Berlin, Duncker & Humblot, p. 414.

37. Cf. Alexandre Kiss, *L'Abus de Droit en Droit International*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.

38. Cf. "Affaire Nottebohm - 2me. Phase", in *Recueil des Arrêts, Avis Consultatifs et Ordonnances*, Cour International de Justice, 1955.

39. Cf. McNair, *The Law of Treaties*, Oxford, Clarendon Press, 1961, p. 553.

40. Cf. Ignaz Seidl-Hohenveldern, *Völkerrecht*, Köln, Berlin, Bonn, München, Carl Heymanns Verlag kg, 6ª ed., 1987, p. 102.

41. Cf. Verdross e Simma, ob. cit. supra, pp. 410 e 652 e ss.

42. Cf. Becker e Würm, op. cit. supra, p. 262.

43. Cf. 46 *Tax Notes* 1.251 (1990).