

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

17

FEVEREIRO - 1997

Acordos de Bitributação e Lei Interna - Investimentos na Ilha da Madeira – Efeitos da Lei nº 9.249/95

Luís Eduardo Schoueri

Honram-nos os Drs. Roberto Quiroga Mosquera e Pedro Luciano Marrey Júnior, apresentando-nos a seguinte

Consulta

“Nossa cliente, X S.A., pretende abrir uma subsidiária integral no arquipélago da Ilha da Madeira (território português), com o intuito de lá desenvolver atividades relacionadas com suas operações, em especial realizar práticas de natureza financeira e bancária. Tais atividades seriam realizadas pela referida sociedade (subsidiária) após integralização de capital a ser realizada por nossa cliente.

Em decorrência dessa atividade pretendida, surgem algumas dúvidas e indagações que pretendemos ver respondidas em parecer jurídico da lavra de V. Sa., a seguir enumeradas:” (os quesitos vão transcritos como cabeçalho de cada resposta)

Parecer

I - Introdução

1.1 As questões que nos são apresentadas exigem prévia elucidação acerca da metodologia própria do direito tributário internacional na interpretação e aplicação dos acordos de bitributação e sua relação com o direito interno de cada Estado contratante.

1.2 Destarte, antes de respondermos aos quesitos propostos, mister se fazem considerações propedêuticas acerca do fenômeno da bitributação internacional e suas causas. Em seguida, ingressaremos no estudo do “direito dos acordos de bitributação” (“*Doppelbesteuerungsrecht*”) e, posteriormente, sua relação com o direito interno aplicável a transações internacionais (“*Außensteuerrecht*”). Estabelecidas as relações entre ambas as esferas, estudaremos os aspectos relevantes à solução dos quesitos propostos, seja no direito interno brasileiro (em especial, na Lei nº 9.249/95), seja nos acordos de bitributação (em



Luís Eduardo Schoueri
é Livre-Docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo e Professor de Direito Empresarial (Pós Graduação) na Fundação Getúlio Vargas/FGV e na Universidade de Campinas/Unicamp.

especial, o celebrado entre o Brasil e Portugal).

1.3 A tributação de situações internacionais - objeto do direito tributário internacional - é uma consequência da internacionalização da economia. À medida em que uma nação abre suas fronteiras ao comércio e às transações com outros países, surgem questões de natureza tributária cuja solução não pode ignorar estarem envolvidas pelo menos dois Estados pretendendo exercer - legitimamente - sua soberania.

1.4 No campo do imposto de renda, a consequência do exercício simultâneo de dois poderes tributários autônomos concentra-se na problemática denominada bitributação internacional, conceituada como “a exigência de impostos semelhantes, por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a idêntico período”¹.

1.4.1 Em síntese, pode-se dizer que a bitributação se deve ao fato de que cada país é livre para descrever suas hipóteses de incidência tributária, elegendo, no mundo dos fatos, alguns cuja ocorrência permitem a exigência tributária. Como uma mesma realidade pode ser percebida a partir de diversos prismas, nada impede que dois ordenamentos, descrevendo fatos geradores completamente distintos, acabem por atingir

uma única circunstância fática, dando-se a bitributação internacional.

1.5 A doutrina, tomando de empréstimo os ensinamentos do direito internacional privado, denominou “elementos de conexão”² os aspectos que o legislador tributário elege para avocar a si a competência para a imposição tributária³.

1.6 Tendo em vista o abandono do critério da nacionalidade como elemento de conexão no direito tributário internacional (Estados Unidos, México e Filipinas ainda o mantêm), pode-se, de modo geral, dizer que prevalecem, hoje, dois elementos de conexão para a tributação da renda: o local da fonte dos rendimentos e o da residência do contribuinte. Dos conflitos daí resultantes decorre, em regra, a bitributação internacional⁴.

1.7 O conflito entre o “princípio da fonte” e o “princípio da residência” é a forma mais moderna para se qualificar o que antes se entendia como o “princípio da territorialidade da tributação”.

1.7.1 Efetivamente, quando se questiona a existência, ou não, de um “princípio da territorialidade”, pode-se estar falando de fenômenos diversos, cuja distinção se impõe antes que se possa firmar posição sobre o tema.

1.7.2 Como anotou Xavier, numa primeira acepção, o princípio da territo-

1 Cf. OCDE, *Model Double Taxation - Convention on Income and on Capital* (Relatório do Comitê de Assuntos Fiscais), Paris, OCDE, publicação em folhas soltas, atualizada até 1º de março de 1994, p. I-1.

2 No Brasil, citem-se Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil : tributação das operações internacionais*, 4ª ed., atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 1995, pp. 193 e ss; Gerd Willi Rothmann, *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, tese de doutoramento apresentada junto à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, edição particular, p. 2.

3 O uso do termo “elementos de conexão”, embora largamente empregado, deve ser encarado com restrições, eis que no direito internacional privado, o elemento de conexão permite o emprego de direito alienígena regendo determinada relação jurídica, enquanto no direito tributário internacional, o elemento de conexão apenas serve de parâmetro para a delimitação do alcance da lei tributária interna.

4 Obviamente, pode surgir a bitributação quando dois Estados usam critérios diferentes para a caracterização de seus residentes (por exemplo: local da constituição da empresa vs. local onde se encontra seu centro de decisão), dando-se conflito a partir do elemento de conexão pessoal ou, alternativamente, se houver a adoção de critérios diferentes para a fixação do Estado de fonte (por exemplo: local do pagamento vs. local do exercício da atividade).

rialidade apenas afirma que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional de modo generalizado, inclusive aos não nacionais (territorialidade em sentido positivo), vedada a aplicação de leis estrangeiras pelos órgãos de jurisdição local (territorialidade em sentido negativo)⁵. Neste sentido, poder-se-ia dizer que o princípio da territorialidade é plenamente aceito.

1.7.3 Em outra acepção o princípio da territorialidade é aplicado na distinção entre a territorialidade em sentido material e formal, o último referindo-se à impossibilidade de a lei tributária ser imposta fora dos limites do território (o que implicaria uma violação, por um Estado, da soberania exercida por outro). Em sentido material, o princípio da territorialidade diria respeito, apenas, ao alcance abstrato das normas (i.e., acerca da possibilidade de a lei tributária contemplar fatos ocorridos em território estrangeiro)⁶.

1.7.3.1 Ensina Vogel que a inexistência de um princípio de direito internacional que impeça que uma lei atinja situações ocorridas no exterior (territorialidade material) já foi objeto de pronunciamento pela Corte Permanente de Justiça Internacional que, em decisão de 1927, no caso “Lotus”, julgou ser possível a extensão da lei de um país a situações ocorridas no exterior⁷. “Lotus” era uma embarcação francesa que, em 1926, colidiu com um barco turco, o “Boz-Kourt” que afundou, atingindo oito pessoas. Chegando o “Lotus” a

Constantinopla, o oficial francês Desmons, convocado pelas autoridades locais a prestar depoimento, acabou sendo condenado a noventa dias de prisão por homicídio culposo, juntamente com o capitão do navio turco. O governo francês protestou contra a decisão, que acabou sendo levada à Corte Permanente. A Corte decidiu que a independência dos Estados é a regra em direito internacional; limitações a tal independência não se presumem, somente podendo decorrer de acordos internacionais ou de princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas. No caso, o ato da Turquia não contrariava qualquer princípio de direito nem se limitava por acordos internacionais. Fixava-se, destarte, o princípio de que a liberdade dos Estados somente se limita por acordos internacionais ou por princípios comuns⁸, afastando-se, destarte, a territorialidade em sentido material. Na doutrina voltada ao direito tributário internacional, também se afasta a existência de um princípio da territorialidade em sentido material⁹.

1.7.4 Finalmente, refere-se Xavier à territorialidade em sentido pessoal e em sentido real, exigindo o primeiro que a tributação se limite a atingir pessoas sediadas, domiciliadas ou residentes no território, enquanto em sentido real, a territorialidade exigiria que a situação tributada tivesse vínculo com o território (local da fonte de produção ou pagamento de um rendimento, o local do estabelecimento permanente, o local do

5 Cf. Xavier, op. cit. (nota 2), p. 22.

6 Cf. Ottmar Bühler, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts - IStR - Ein Systematischer Versuch*, Amsterdam, Internationales Steuerelementationsbüro, 1964, pp. 163-164.

7 *Publications de la Cour Permanente de Justice Internationale*, serie A nº 10, p. 19 e ss. (apud Cf. Klaus Vogel, “Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht”, in *Deutsches Steuerrecht*”, ano 6, 1968, pp. 427-434 (429-430)).

8 Cf. Louis Le Fur, *Précis de Droit International Public*, 3ª edição, Paris, Dalloz, 1937, pp. 501 a 503.

9 Cf. Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 2ª edição, Colônia, Otto Schmidt, 1967, pp. 163-164; Vogel, op. loc. cit. (nota 7).

exercício da atividade ou da situação do bem etc.)¹⁰. Bulhões Pedreira denomina “econômico” o critério da determinação da competência tributária baseado no local da produção do rendimento e “político” o critério baseado no local de residência do beneficiário do rendimento¹¹. A territorialidade em sentido real é o que a doutrina denomina, hoje, de princípio da fonte, enquanto o princípio da residência se vincula à territorialidade em sentido pessoal.

1.8 Rigorosamente, o conflito fonte *versus* residência não se confunde com o da territorialidade *versus* universalidade: no primeiro caso, estar-se-á falando em conexão da situação a um território, enquanto no último, falar-se-á em extensão do poder de tributar¹². Assim se entende que a territorialidade poderá ser empregada tanto para a definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária (caso em que somente as pessoas físicas residentes no País e as pessoas jurídicas ali sediadas é que estarão sujeitas à tributação) quanto da renda sujeita ao imposto¹³.

1.8.1 Via de regra, a aplicação do critério da fonte (territorialidade material na definição da renda sujeita ao imposto) implica uma limitação do alcance da lei tributária (*beschränkte Steuerpflicht*). Teoricamente, entretanto, nada impede que a lei tributária, pretendendo alcançar certa situação ocorrida em seu território (fonte), leve em consideração circunstâncias que ultrapassam os limites de seu território. Tal seria o

caso, por exemplo, se o Estado da fonte do rendimento aplicasse alíquotas progressivas, exigindo que o contribuinte informasse o total de seu rendimento (universalidade), para a fixação do *quantum* devido.

1.8.2 Do mesmo modo, não há vinculação obrigatória entre o princípio da residência e a universalidade da tributação, podendo o Estado que adota o critério da residência da tributação limitar o alcance de sua lei a circunstâncias ocorridas em seu território. Tal o caso, por exemplo, quando não se levam em consideração manifestações de capacidade econômica ocorridas fora do território, para a fixação da alíquota progressiva a que se deve sujeitar o contribuinte.

1.9 Tomando de empréstimo a classificação de Spitaler, para quem há medidas para evitar a bitributação e outras para eliminá-la (as primeiras impedem sua ocorrência e as últimas mitigam ou eliminam seus efeitos)¹⁴, difíceis são os casos em que a bitributação é evitada, posto que inexistente unanimidade sobre qual o critério mais “justo” e “eficaz” para a tributação. Tal eliminação dar-se-ia, por certo, se todos os Estados aplicassem, uniformemente, um único critério para a conexão de pessoas e situações a seus territórios¹⁵. Na realidade, segundo anota Vogel, embora haja diferenças quanto ao conceito do que seja um rendimento de fonte local, pode-se apontar uma unanimidade no sentido de que nenhum Estado renuncia a seu direito de tributar os rendimentos cuja fonte

10 Cf. Xavier, op. cit. (nota 2), p. 23.

11 Cf. José Luiz Bulhões Pedreira, *Imposto de Renda*, Rio de Janeiro, Justec, 1971, pp. 2-67

12 Cf. Xavier, op. cit. (nota 2), p. 201.

13 Cf. José Luiz Bulhões Pedreira, *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas*, vol. I, Rio de Janeiro, Justec/Adcoas, 1979, pp. 201-202.

14 Cf. Armin Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 2ª edição, Colônia, Otto Schmidt, 1967, p. 261.

15 Restariam, é claro, situações marginais, como as de dupla residência, onde a bitributação não seria eliminada ainda que ambos os Estados adotassem os mesmos critérios para a conexão pessoal.

esteja localizada nos limites de seu território; tal unanimidade não existe no que se refere à tributação da renda mundial dos residentes (universalidade)¹⁶. Daí, pois, a ocorrência freqüente da bitributação.

1.10 Configurada uma situação de bitributação, em virtude da dupla (ou múltipla) incidência tributária decorrente da escolha, por dois (ou mais) Estados de elementos de conexão diversos, surge a necessidade de seu afastamento já que, se a bitributação não configura um ilícito em direito internacional¹⁷, no mínimo aceita-se universalmente que ela deve ser evitada ou eliminada¹⁸.

1.11 A bitributação pode ser eliminada unilateralmente ou por meio de acordos de bitributação.

1.11.1 Unilateralmente, Rothmann elenca as seguintes medidas para evitar a bitributação: método da isenção (com ou sem progressividade), do crédito fiscal, da alíquota proporcional reduzida ou da tributação “a forfait” e da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculo¹⁹. Wilke acrescenta, ainda, medidas como o cálculo padrão do imposto (aplica-se uma alíquota baixa e não progressiva sobre os rendimentos do exterior), o crédito fiscal fictício (dá-se um crédito por conta do imposto do exterior, independentemente do valor efe-

tivo deste) e a aplicação de alíquotas reduzidas para rendimentos do exterior²⁰.

1.11.2 Outro método para eliminar a bitributação são os acordos internacionais, chamados “acordos de bitributação”²¹, sobre os quais passamos a tratar.

II - Os Acordos de Bitributação: Considerações Gerais

2.1 Os acordos internacionais em matéria tributária (acordos de bitributação) são os instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal.

2.2 Acordos de bitributação pertencem ao direito internacional público. Uma vez promulgados, por meio de Decreto (“ordem de execução” - “*Anwendungsbefehl*”), são adotados pelo ordenamento interno, sem, entretanto, perder sua natureza internacional²².

2.2.1 Na verdade, a questão da “adoção” dos acordos de bitributação não é pacífica, eis que a esta teoria se opõe a da “transformação”, segundo a qual, com a promulgação, o acordo internacional seria “transformado” em direito interno, interpretando-se, por conse-

16 Cf. Klaus Vogel, “Word-wide vs. Source Taxation of Income - A Review and Revaluation of Arguments”, in Charles Mclure, Hans-Werner Sinn, Richard Musgrave et al., *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation*, Kluwer, 1990, pp. 117 a 166 (119).

17 Cf. Klaus Vogel, *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnormen*, Francoforte e Berlim, Alfred Metzner, pp. 351-356; Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerrecht: ein systematischer Grundriß*, 12ª edição, revista e atualizada, Colônia, Otto Schmidt, 1989, p. 146, Jörg M. Mössner, *Rechtsprechungs-Report/ Internationales Steuerrecht*, Berlim, Neuw Wirtschaftsbriefe, 1991, p. 248.

18 Cf. Rothmann, op. cit. (nota 2), p. 77.

19 Cf. Rothmann, op. cit. (nota 2), pp. 79-80.

20 Cf. Kay-Michael Wilke, *Lehrbuch des internationalen Steuerrechts*, 3ª edição, revista, Berlim, Neuw Wirtschaftsbriefe, 1990, pp. 28-29.

21 Mais adequada é a denominação “acordo para evitar a bitributação”; entretanto, adotamos a forma simplificada, por ser mais usual.

22 Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação - “Treaty Shopping”*, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1995, pp. 31 a 39.

guinte, segundo os princípios a este aplicáveis.

2.2.2 A teoria da “transformação” encontra seu maior obstáculo no fato de que os acordos internacionais, mesmo ratificados, continuam a se submeter às normas de direito internacional, para sua entrada em vigor e rescisão. Com efeito, se o tratado se “transformasse” em direito interno, sua eventual denúncia, pelo outro Estado contratante, não poderia ter o efeito de retirá-lo da ordem jurídica do primeiro Estado. Se isso acontece, é porque o tratado, ainda que aplicável internamente, não deixa de ser norma de direito internacional.

2.2.3 Diante de dilemas como o acima exposto, os defensores da teoria da “transformação” passaram a se utilizar de argumentos auxiliares, sustentando que junto com a “transformação” do tratado, ocorreria a “transformação” das normas do direito internacional a ele aplicáveis, o que, na prática, implica afirmar que a teoria da “transformação” não difere, em seus resultados, do que se ensina na teoria da “adoção” condicionada à “ordem de execução”²³.

2.3 Enquanto normas de direito internacional, os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas do direito tributário interno. Esta assertiva merece que nos aprofundemos sobre o tema.

2.4 Sustenta Alberto Xavier que, no Brasil, a afirmação de que os acordos de bitributação se sobrepõem ao direito interno já se poderia extrair do texto constitucional de 1988, cujo art. 5º, § 2º consagraria o sistema monista com cláusula geral de recepção plena.

2.4.1 Dispõe referido dispositivo constitucional:

“§ 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

2.4.2 Dispositivo assemelhado ao acima reproduzido possui a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, cujo artigo 25 dispõe que “*as normas gerais do direito internacional público são parte do direito da Federação. Elas prevalecem sobre as leis e impõem direitos e obrigações diretamente aos habitantes do território federal*”²⁴.

2.4.3 Diferentemente, entretanto, do texto constitucional brasileiro, a Lei Fundamental alemã não se refere expressamente a direitos e garantias decorrentes de tratados. Daí decorre o entendimento, naquele país, de que somente as “normas gerais” é que devem ser auto-aplicáveis; não, entretanto, qualquer dispositivo constante de um acordo internacional²⁵.

2.4.4 No direito brasileiro, entretanto, parece assistir razão a Xavier, posto que toda vez que de um tratado internacional se puder extrair um *direito ou garantia* ao indivíduo, este estará incorporado, por força do § 2º do art. 5º da Constituição Federal, aos direitos e garantias fundamentais a que se refere o Título II daquele texto.

2.4.5 Com efeito, embora à primeira vista o dispositivo pareça referir-se, apenas, aos tratados concernentes aos direitos humanos²⁶, a expressão “direi-

23 Cf. Jörg Manfred Mössner, *Einführung in das Völkerrecht*, Munique, Beck, 1977, pp. 57-58.

24 No original: “*Die allgemeinen Regeln des Völkerrechtes sind Bestandteil des Bundesrechts. Sie gehen den Gesetzen vor und erzeugen Rechte und Pflichten unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes*”.

25 A este respeito, confirmam-se nossas observações em outro estudo (op. cit. nota 22, p. 95), com referências bibliográficas.

26 Cf. Celso D. de Albuquerque Mello, *Direito Constitucional Internacional - uma Introdução*, Rio de Janeiro, Renovar, 1994, pp. 187-188.

tos e garantias” parece ter alcance mais amplo.

2.4.6 A expressão “direitos e garantias” é repetida pelo legislador constituinte no art. 60, § 4º, IV, que dispõe sobre as “cláusulas pétreas”, cujas matérias não podem ser objeto de emenda constitucional. Não há, a nosso ver, qualquer razão para se entender que idêntica expressão, utilizada no § 2º do art. 5º e no inciso IV do § 4º do art. 60 do texto constitucional tenha significados diferentes, eis que o segundo dispositivo visa, exatamente, à perpetuação do primeiro.

2.4.7 A inclusão, ou não, da matéria tributária entre os “direitos e garantias” a que se refere a “cláusula pétrea” acima foi objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade movida em face da introdução do IPMF - Imposto sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - quando o Pretório decidiu ser o princípio da anterioridade abrangido pelo dispositivo constitucional acima referido²⁷.

2.4.8 Por outro lado, há que se considerar que um acordo de bitributação não contém qualquer princípio geral. São, antes, regras cujo alcance é a auto-limitação recíproca de duas soberanias fiscais. Nem por isso, deixa de ser uma *garantia*, ao residente de um dos Esta-

dos Contratantes, de que estes tratarão seu rendimento do modo ali descrito. A *garantia* só faz sentido se nenhum dos Estados puder modificar seu compromisso mediante mera alteração legislativa interna, em total desrespeito ao direito internacional público e, em especial, a seu parceiro co-contratante²⁸.

2.4.9 Assim, se os acordos de bitributação oferecem *garantias*, é de se concluir não poderem ser eles contrariados pela legislação interna.

2.5 No que tange à jurisprudência, a tradição brasileira sempre se encontrou no sentido do primado do direito internacional sobre as normas internas²⁹. Celso Mello refere-se, neste sentido, aos casos da União Federal v. Cia. Rádio Internacional do Brasil (1951), em que o Supremo Tribunal Federal decidiu unanimemente que um tratado revogava as leis anteriores (Apelação Cível nº 9.587), ao Pedido de Extradicação nº 7, de 1913, onde se declarava estar em vigor e aplicável um tratado, apesar de haver uma lei posterior contrária a ele e ao Acórdão do Supremo Tribunal Federal, na Apelação Cível nº 7.872, de 1943, também no sentido de que um tratado não é revogado pela lei interna posterior³⁰.

2.5.1 Tal tendência foi interrompida em 1978, quando o Supremo Tribunal Federal, em julgamento que se estendeu em seu Plenário desde setembro de 1975, decidiu, por maioria de votos que,

27 ADIn 939-7-DF-medida cautelar - Rel. Min. Sydney Sanches - j. 15.09.93 - Repte: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio; Reqdos: Presidente da República e outro - DJU 17.12.93, p. 28067 - Cf. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1994, 1/7025.

28 Em nosso trabalho anterior (nota 22), chegamos à conclusão da prevalência dos tratados pela lei interna sem, entretanto, nos debruçarmos sobre o dispositivo constitucional ora examinado. A referida decisão do Supremo Tribunal Federal, entretanto, estendendo os “direitos e garantias” à matéria tributária, obriga-nos a concordar com a posição de Xavier no sentido de que, efetivamente, os acordos de bitributação estão protegidos constitucionalmente.

29 Cf. José Inácio Franceschini, “Conflito entre os Tratados Internacionais e as Normas de Direito Interno que lhe forem posteriores”, in *Revista dos Tribunais*, v. 556 (1982), pp. 28 a 36 (30).

30 Cf. Celso D. de Albuquerque Mello, *Curso de Direito Internacional Público*, 1º vol., 10ª edição, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro, Renovar, 1994, p. 104.

ante um conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano, deveria ter sua prevalência garantida pela Justiça, sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado, no plano internacional³¹.

2.5.2 Foi a seguinte a ementa daquele Acórdão:

“Convenção de Genebra - Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias - Aval aposto à Nota Promissória não registrada no prazo legal - Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-lei nº 427, de 22.1.1969

Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Decreto-lei nº 427/1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título.

Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi aposto.

Recurso extraordinário e provido” (RTJ 83/809)

2.5.3.1 Na íntegra da decisão, vê-se que o Ministro relator, Xavier de Albuquerque, enfrentou especificamente a questão quanto à possibilidade de uma lei posterior revogar um tratado internacional, afirmando, a partir da lição de Valladão, que “*a norma internacional tem sua forma própria de revogação, a denúncia, só pode ser alterada por outra norma de categoria igual ou supe-*

rior, internacional ou supranacional, e jamais pela inferior, interna ou nacional” (RTJ 83/815)

2.5.3.2 Por sua vez, o Ministro Eloy da Rocha, que acabou acompanhando a maioria (não dando provimento ao recurso), o fez com base no entendimento de que a lei posterior não seria incompatível com o tratado internacional em questão. Ao contrário, sobre o tema específico da prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna, Eloy da Rocha acompanhava o Relator, dizendo: “*entendo que lei ordinária não pode revogar norma constante das mesmas Convenções*” (RTJ 83/848).

2.5.3.3 Tampouco o voto do Ministro Antonio Neder pode ser contado em sede da questão da prevalência dos tratados sobre a lei interna: sua fundamentação deu-se exclusivamente no sentido da inexistência de incompatibilidade *in casu*, sem qualquer manifestação sobre o assunto que ora nos interessa. Confirmando-se: “*Estou em que a sede jurídica da controvérsia não está no campo das relações do direito internacional com o direito interno*” (RTJ 83/842).

2.5.3.4 Assim, somente enfrentaram a questão, concluindo pela possibilidade de uma lei interna modificar um tratado internacional, os Ministros Cunha Peixoto, Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu, Rodrigues de Alckmin e Thompson Flores.

2.5.3.5 Tendo em vista que o objeto do presente parecer é a matéria tributária, entretanto, a posição da maioria deve ser vista com cautela.

2.5.3.6 Efetivamente, Cunha Peixoto, primeiro Ministro a contrariar o voto do Relator e, ademais, Relator designado para o Acórdão, adotando posição

31 Cf. José Francisco Rezek, *Direito Internacional Público: Curso Elementar*, 5ª ed., rev. e atualizada, São Paulo, Saraiva, 1995, p. 106.

dualista e admitindo a revogação do tratado por lei interna, faz a seguinte ressalva:

“8. Nem se diga estar a irrevogabilidade dos tratados e convenções por lei ordinária interna consagrado no direito positivo brasileiro, porque está expresso no art. 98 do Código Tributário Nacional, *verbis*: *os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pelas que lhe sobrevenham*.

Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isto, porque os tratados podem ser normativos ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual, e, pois, título de direito subjetivo.

Daí o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato que deve ser respeitado pelas partes.

(...)

Por isso mesmo, o art. 98 só se refere à legislação tributária, deixando, destarte, claro não ser o princípio de ordem geral. Se a lei ordinária não pudesse, pela constituição, revogar a que advém de um tratado, não seria necessário dispositivo expresso de ordem tributária” (RTJ 83/823-824).

2.5.3.6.1 Assim, o Ministro Cunha Peixoto enxerga uma distinção entre a Convenção de Genebra (objeto do Acórdão) e os tratados em matéria tributária. A distinção é a que a doutrina de direi-

to internacional faz entre os tratados normativos e os tratados contratuais.

2.5.3.6.2 Le Four explica a diferença entre ambas as espécies de tratados, explicando que os normativos são de caráter genérico, comportando, de regra, a adesão de outros Estados; eles constituem um esboço de codificação do direito internacional público; os contratuais são análogos aos contratos entre particulares³². A classificação não escapa de críticas, citando-se, por todos, entre nós, a de Rezek³³.

2.5.3.6.3 De todo modo, evidente que um acordo de bitributação não está aberto a adesões; é, antes, o fruto de concessões mútuas entre dois Estados, donde se entende que um Estado somente se dispõe a renunciar a parte de seu direito de tributar em vista do fato de que a outra parte faz o mesmo.

2.5.3.6.4 O caráter negocial dos acordos de bitributação pode, também, ser extraído da seguinte passagem de Vogel:

“Cada acordo é autônomo. O uso de modelos de acordos e formulações padronizadas não deve esconder que cada acordo toca em interesses bastante concretos e contrapostos dos Estados contratantes, para cujo equilíbrio geralmente são necessárias negociações duras e demoradas. É preciso ter-se a sorte de escutar, de vez em quando, ainda que em raras oportunidades, em fim de noite, as experiências relatadas pelas pessoas que participaram de negociações envolvendo acordos de bitributação. Tal como uma negociação que se arrastou tanto sobre pontos fundamentais, até que já se aproximava a hora do vôo de volta; é nesse momento, quando a outra parte ainda espera fechar negociações nessa

32 Cf. Louis Le Fur, *Précis de Droit International Public* - 3ª ed., Paris, Dalloz, 1937, p. 204.

33 Op. cit. (nota 31), p. 30.

rodada, que se pode esperar uma predisposição para concessões sob a pressão do tempo. Ou ainda, sobre quaisquer negociações noturnas, nas quais aquele fisicamente mais robusto tem mais vantagem. Ainda, sobre aquela delegação anfitriã que prometeu um jantar frio após as negociações, deixando a comida já preparada visível na ante-sala e a negociação continuou impiedosamente (parece que a delegação anfitriã, neste ínterim, foi se servindo individualmente). Ainda que se deduzam cinquenta por cento das histórias, por conta da ‘conversa de negociador’, semelhante à ‘conversa de pescador’ ou ‘de caçador’, ainda assim restará o suficiente para não deixar dúvidas de que os acordos implicam uma luta dura e maliciosa, na qual as partes que negociam estão prontas e dispostas a se valer de todas as vantagens que se oferecerem. Isto não pode ser desconsiderado na interpretação do acordo”³⁴.

2.5.3.6.5 Diante das circunstâncias como são negociados os acordos de bitributação, que levam em consideração as peculiaridades dos Estados contratantes, num regime de concessões mútuas, não abertas a terceiros países, cujo resultado não é uma norma geral de direito internacional público, mas meras re-

núncias recíprocas de poderes de tributar, parece-nos correto estarmos, na classificação adotada pelo Ministro Cunha Peixoto, diante de um tratado convencional.

2.5.3.6.6 À vista da argumentação tecida pelo Ministro Cunha Peixoto, pensamos ser lícito afirmar que seu voto excepcionava o caso dos acordos de bitributação que, por decorrerem de concessões recíprocas, não podem ser modificados ou afastados pela legislação interna.

2.5.3.7 Do mesmo modo, o Ministro Cordeiro Guerra, que, votando em seguida a Cunha Peixoto, também dava provimento ao Recurso, observou que diversa seria sua conclusão em matéria tributária:

“Argumentou-se com o art. 98 do Código Tributário Nacional, para concluir pela irrevogabilidade dos tratados por legislação tributária interna que lhes sobrevenha. Mas, como bem observou o ilustre Ministro Cunha Peixoto, sob pena de inconstitucionalidade deve ser compreendido como limitado aos acordos contratuais de tarifas, durante a vigência destes” (RTJ 83/829).

2.5.3.8 Em seguida, votou o Ministro Leitão de Abreu, que acompanhou os dois antecessores, sem, entretanto,

34 No original: “*Eigenständig ist aber auch das einzelne Abkommen. Die Verwendung von Abkommensmustern und Standardformulierungen darf nicht darüber täuschen, daß jedes Abkommen sehr konkrete, einander entgegengesetzte Interessen der Vertragsstaaten berührt, über deren Ausgleich sie oft langwierig und zäh miteinander verhandeln. Man muß einmal die Chance haben zuzuhören, wenn Personen, die an Doppelbesteuerungsverhandlungen mitgewirkt haben, gelegentlich, wenn auch nur sehr selten, etwa in vorgerückter Stunde, aus ihrem Erfahrungsschatz auspacken. Etwa davon, daß eine Verhandlung über wichtige Punkte so lange hinausgezögert wird, bis schon das Flugzeug für den Rückflug bereitsteht: dann nämlich, wenn die andere Seite die Verhandlungen noch in dieser Runde abschließen möchte und man unter Zeitdruck Konzessionsbereitschaft erwartet. Oder von den beliebten Nachtverhandlungen, in denen der physisch Robustere den Vorteil davonträgt. Oder von jener gastgebenden Delegation, die ein kaltes Abendessen nach Abschluß der Verhandlungen zugesagt, das Essen auch sichtbar im Vorraum aufgebaut hatte, und dann die Verhandlungen mitleidslos in die Länge zog (angeblich haben sich die Gastgeber zwischendurch einzeln versorgt). Mag man fünfzig Prozent solcher Erzählungen auf das Konto eines “Verhandlerlateins”, vergleichbar dem Seemanns- oder Jägerlatein, setzen, so bleibt doch genug, um deutlich zu machen, daß um die Abkommen gelegentlich hartnäckig und fintenreich gerungen wird und daß die Verhandlungspartner bereit und bemüht sind, jeden sich bietenden Vorteil auch tatsächlich auszunutzen. Für die Auslegung der Abkommen kann das nicht unberücksichtigt bleiben.”* (Cf. Klaus Vogel, “Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen”, in *Steuerberater-Jahrbuch* 1983-1984, Colônia, Otto Schmidt, pp. 373 a 391 (377-378)).

debruçar-se sobre a questão do artigo 98 do Código Tributário Nacional. Perquirido pelo Ministro Xavier de Albuquerque sobre sua posição a esse respeito, assim respondeu o Ministro Leitão de Abreu:

“Peço licença ao eminente Ministro Xavier de Albuquerque, para observar que essa questão foi objeto de debate no processo, tendo-se então sustentado que essa norma do Código Tributário é aplicável quanto aos tratados de natureza central, não quanto aos tratados-leis como é o caso presente” (RTJ 83/838).

2.5.3.8.1 Evidentemente, houve um erro de transcrição, eis que não se fala em “tratados de natureza central” mas “contratual”. Assim, pode-se entender que tampouco Leitão de Abreu aceitava que norma interna posterior se sobrepusesse a um tratado de natureza contratual, como o são os acordos de bitributação.

2.5.3.9 Em seguida, votou o Ministro Rodrigues Alckmin, também dando provimento ao Recurso. No que tange à questão dos acordos em matéria tributária, assim se manifestou o magistrado:

“Ainda que se atribua ao C.T.N. a eficácia de lei complementar, a restrição constante da cláusula final, relativa ao exercício de um dos Poderes do Estado, somente comportaria previsão constitucional. E se assim não fora, ainda cumpre observar, como o fez, em seu lúcido voto, o eminente Ministro Cordeiro Guerra, que a norma estaria restrita, indubitavelmente, à legislação tributária” (RTJ 83/840-841).

2.5.3.9.1 Assim, parece que Rodrigues Alckmin não aceitava que o Código Tributário Nacional dispusesse sobre a prevalência dos acordos internacionais, eis que, a seu ver, a matéria somente comportaria previsão constitucional.

2.5.3.10 Finalmente, o Ministro Thompson Flores, também dando provimento ao Recurso, manifestou-se de acordo com os que o antecederam ao considerarem o art. 98 do Código Tributário Nacional (RTJ 83/847).

2.5.4 Conclui-se, destarte, que, executado o Ministro Rodrigues Alckmin, todos os Ministros que votaram no citado Recurso Extraordinário admitiram, em matéria tributária, a prevalência dos tratados contratuais, que não podem ser modificados pela legislação interna que lhes sobrevenha.

2.5.5 A decisão acima citada influenciou, igualmente, os tribunais inferiores.

2.5.5.1 A título exemplificativo, cite-se a decisão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que, por unanimidade, assim decidiu no Recurso Especial nº 37.065-5 - PR (RSTJ, a.6 (57): 394-398):

“Tributário. Isenção do AFRMM em relação a mercadorias importadas sob a égide do GATT. Impossibilidade. 1. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhe efeitos semelhantes. 2. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. 3. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. 4. Recurso a que se nega provimento. 5. Decisão indiscrepante.”

2.5.5.2 Nesta decisão, o Relator, Ministro Demócrito Reinaldo, faz expressa referência ao precedente do Supremo Tribunal Federal, dando relevância à distinção entre acordos contratuais e normativos. Não foi esta, entretanto, a razão de decidir do magistrado.

2.5.5.3 Com efeito, esclarece o magistrado que “Por outro lado, a simples existência de tratados contratuais não outorga, *ipso facto*, isenção de AFRMM à importação. Com efeito, impõe-se exista cláusula expressa instituindo hipótese de não-incidência. Apenas acordos supranacionais de natureza contratual contendo disposições que tais, encontrarão guarida na norma *in comento* (art. 5º, V, C, do DL nº 2.404/87). Estas condições são cumulativas”.

2.5.5.4 Destarte, foi a falta de previsão, no GATT, de uma isenção relativa ao AFRMM, que motivou a decisão daquela Corte; não a negativa da aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

2.5.5.5 Ao mesmo tempo, constata-se, da decisão acima, que, pelo menos no que se refere aos tratados de natureza contratual, não põe dúvidas a Corte acerca de sua prevalência sobre normas de direito interno.

2.5.6 A melhor doutrina critica a posição jurisprudencial, no que se refere aos acordos normativos, seja porque a classificação entre “normativos” e “contratuais” é imperfeita e desconsidera o fato de que a prevalência das garantias decorrentes de acordos de bitributação advém da Constituição Federal³⁵, seja por representar “*um verdadeiro retrocesso nesta matéria*”, “*adotando uma*

concepção de soberania que desapareceu em 1919, pelo menos entre os juristas”³⁶.

2.6 Também entre nossos tributaristas, encontramos franca maioria favorável à constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

2.6.1 Com o rigor que lhe é peculiar, Xavier alerta que, em verdade, “é incorreta a redação deste preceito, quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da *derrogação* e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis”³⁷. Idêntico alerta é feito por Hugo de Brito Machado: “O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior”³⁸.

2.6.2 Igualmente aprovando a aplicabilidade do art. 98 do Código Tributário Nacional, cite-se opinião da lavra de Ruy Barbosa Nogueira, que assim se pronuncia: “Isto é inconcusso e o Brasil não pode deixar de honrar o que contratou e assinou como Tratado Internacio-

35 Cf. Xavier, op. cit. (nota 2), pp. 116 a 121).

36 Cf. Celso D. de Albuquerque Mello, op. cit. (nota 30), p. 105.

37 Op. cit. (nota 2), p. 116.

38 Cf. Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 5ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1992, p. 43.

nal. Aprovou, ratificou e incorporou como supra-ordenado à sua legislação interna, quando sua legislação tributária *complementar à Constituição* já reconhecia e reconhece como revogatório da *legislação tributária interna e imperativamente* manda que os tratados e convenções internacionais também *serão* observados pela legislação interna que lhes sobrevenha. A disposição do art. 98 do CTN, além de legislação *paraconstitucional*, é texto imperativo, dirigido ao legislador ordinário e *regulativo da limitação do poder de tributar*”³⁹.

2.6.3 No mesmo sentido, leciona Rothmann: “*na existência de um acordo contra a bitributação, as partes contratantes não podem tomar medidas unilaterais, autônomas ou nacionais, modificando o conteúdo do acordo contra a bitributação*”⁴⁰.

2.7 Finalmente, apenas para encerrar a questão envolvendo a constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional, temos que ainda que o texto constitucional não exigisse (como exige) a prevalência das garantias conferidas por tratados internacionais sobre as normas do direito interno, ainda assim não estaríamos diante de uma inconstitucionalidade.

2.7.1 Para tal conclusão, valemo-nos da lição que extraímos do direito comparado, onde encontramos, na Alemanha, o § 2º da *Abgabenordnung*, cujo texto muito se assemelha ao nosso art. 98 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“*Tratados com outros Estados, no sentido do art. 59, nº 2, período 1, da Lei Fundamental, que dispuserem sobre tributação, prevalecem sobre as leis tributárias, desde que se tenham tornado direito interno de aplicação imediata*”⁴¹.

2.7.2 Ocorre que, diferentemente do texto constitucional brasileiro, a Lei Fundamental Alemã não inclui dispositivo recepcionando as garantias decorrentes de tratados internacionais mas apenas os princípios do direito internacional público.

2.7.3 Tampouco existe, na Alemanha, lei de natureza complementar à Lei Fundamental (como o é, no Brasil, em relação à Constituição Federal, o Código Tributário Nacional), com força bastante para *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*.

2.7.4 Nem por isso o preceito legal acima citado levou a pecha da inconstitucionalidade. Ao contrário, a doutrina daquele país buscou uma interpretação do § 2º da *Abgabenordnung* conforme a Lei Fundamental, ainda que, segundo salienta Eilers, depois de pesquisa histórica da edição do texto legal, fosse a intenção do legislador de 1977 que nenhuma lei pudesse revogar o contratado pela República Federal da Alemanha internacionalmente⁴².

2.7.5 Assim, para não reproduzirmos a vasta literatura a respeito do tema, mencionamos o raciocínio de Vogel, que se manifesta no sentido de que tal dispositivo, na qualidade de lei federal, não é instrumento hábil para dar aos acordos

39 Cf. Ruy Barbosa Nogueira, “Tratados Internacionais em Matéria de Tributação”, in *Direito Tributário Atual*, v. 3 (1983), pp. 341 a 379 (354).

40 Op. cit. (nota 2), p. 81.

41 Trad. por Alfred Schmidt et al., in *Novo Código Tributário Alemão*, Rio de Janeiro, Forense, S. Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. No original, encontramos: “*Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59, Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innestaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor*”.

42 Cf. Stephan Eilers, “Override of Tax Treaties under the Domestic Legislation of the U.S. and Germany”, in *Tax Management International Journal*, Washington DC, v. 19, 1990, pp. 295 a 304 (296-297).

de bitributação prevalência sobre as leis. Portanto, a única interpretação razoável para ele é a de que a *Abgabenordnung* exige que o acordo internacional seja considerado *lex specialis* em relação à lei interna. Deste modo, o autor conclui ser possível que uma lei federal posterior modifique ou revogue dispositivo do acordo de bitributação. No entanto, a lei deve ser expressa sobre o assunto, já que em caso contrário, o acordo será tido por lei especial e, como tal, prevalecerá sobre a lei federal posterior⁴³. Afirma ele: “Portanto, se uma lei dispendo de modo diverso do disposto em um acordo de direito internacional não declarar expressamente que o pretende romper, então partimos do princípio de que, até onde o contrato alcançar, ele permanece aplicável, no círculo jurídico intrastatal, aos casos por ele regulados, como *lex specialis*”⁴⁴.

2.7.6 No mesmo sentido, as opiniões de Klein e Orlopp⁴⁵, Debatin⁴⁶, Hübschmann, Hepp e Spitaler⁴⁷, Weigell⁴⁸, Tipke e Krusee⁴⁹ e Mössner⁵⁰.

2.7.7 Também nos Estados Unidos, para que uma lei interna prevaleça sobre

um acordo internacional, exige-se que o legislador nacional declare expressamente ser esta sua intenção⁵¹.

2.7.8 Do mesmo modo, pensamos que no Brasil, ainda que não houvesse - como há - mandamento constitucional exigindo a observância, pelo legislador interno, das *garantias* decorrentes de acordos internacionais, o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional continuaria aplicável, prevalecendo o acordo de bitributação sobre a lei interna, quando esta não dispusesse expressamente sua intenção de se sobrepor ao que foi contratado internacionalmente.

2.8 Dada a possibilidade de existência simultânea de acordos de bitributação e legislação interna, e aceito que esta, de regra, não revoga aqueles, ainda que os contradizendo, resta-nos investigar a metodologia de trabalho do jurista, diante de uma situação concreta em direito tributário internacional.

2.8.1 Numa explicação figurativa bastante feliz, Vogel ensina que os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste.

43 Cf. Klaus Vogel, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 2ª edição revista, Munique, Beck, 1990, pp. 20-21.

44 Cf. Klaus Vogel (org.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, Colônia, Otto Schmidt, 1985, p. 266.

45 Cf. Franz Klein e Gerd Orlopp, *Abgabenordnung - einschließlich Steuerstrafrecht*, 4ª edição, rev. e atualizada, 1989, Munique, Beck, pp. 15-16.

46 Cf. Helmut Debatin, “Die Abkommen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen)”, in Rudolf Korn e Helmut Debatin, *Doppelbesteuerung - Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über der Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 8ª ed. (fls. soltas), Systematik - III, Munique, Beck, 1989, p. 89.

47 Cf. Hübschmann, Hepp e Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9ª ed., Colônia, Otto Schmidt, § 2, Anm. 15.

48 Cf. Jörg Weigell, “Das Verhältnis der Vorschrift des § 2a EStG zu den Doppelbesteuerungsabkommen”, in *Recht der Internationalen Wirtschaft*, 1987, pp. 122 a 140 (124-125).

49 Cf. Klaus Tipke e Heirich Wilhelm Kruse, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, 14ª ed. (folhas soltas), Colônia, Otto Schmidt, 1991, §2, Tz 1.

50 Cf. Jörg M. Mössner, “Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen”, in Karl Bockstiegel (org.), *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaft - Festschrift für Ignaz Seidl-Hohenveldern*, Colônia, Berlin, Bonn e Munique, Carl Heymanns, pp. 403 a 426 (413).

51 Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Validade de Normas Internas Contrárias a Dispositivos de Acordos de Bitributação no Direito e na Prática Norte-Americana”, in *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 1 (1993), nº 3, pp. 147 a 155, *passim*, com bibliografia sobre o tema .

Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não. Pouco interessa se a pesquisa se inicia a partir da máscara ou do texto, já que o resultado é o mesmo; logicamente inexistente qualquer preferência, devendo a pesquisa seguir, caso a caso, o caminho que for mais prático⁵².

2.8.2 Helmut Debatin, sustentando que o direito interno serve de fundamento para o nascimento da obrigação tributária, enquanto os acordos de bitributação, enquanto *lex specialis*, servem para limitá-la, gera uma polêmica com Vogel, concluindo ser imposição lógica que primeiro se examine a *lex specialis* (os acordos). Somente depois de comprovado, a partir do acordo de bitributação, que o Estado Contratante teve preservado pelo acordo seu direito de tributar ou, nos termos como os acordos costumam dizer, os rendimentos “podem ser tributados”, é que se deve examinar a lei interna, para ver se, efetivamente, ocorre a tributação⁵³.

2.8.3 Respondendo às críticas, Vogel esclarece que a questão da ordem de prova, i.e., se o início da pesquisa deve dar-se no direito interno ou no acordo de bitributação, não tem qualquer consequência prática, demonstrando, entretanto, que não há qualquer regra lógica que imponha um início pelos acordos nem pelo direito interno⁵⁴. Debatin publicou uma réplica⁵⁵ que, por não trazer novos argumentos, não foi respondida por Vogel.

2.8.4 O tema voltou a ser tratado com cuidado por Mössner. Este autor, em rigor científico, alerta que no sentido restrito da metodologia jurídica, não se pode falar que um acordo de bitributação seja *lex specialis* em relação à lei tributária interna. Uma norma só se coloca em relação de especialidade em relação à outra, se apresentar uma hipótese de incidência completa, à qual acrescenta requisitos adicionais. As normas dos acordos de bitributação, entretanto, são incompletas, exigindo serem completadas por meio do direito interno. Materialmente trata-se, pois, de normas de exceção à regras do direito nacional. Assim sendo, conclui Mössner, no mesmo sentido de Vogel, que pouco interessa a ordem com que se enfoca a questão. Pode-se, assim, deixar de lado a regra de exceção, se estiver evidente que a situação fática não se enquadraria na regra geral. O caminho inverso, entretanto, também é viável⁵⁶. Evidencia-se, aqui, que a polêmica criada por Debatin perde o sentido, quando se conclui que não se está diante de uma lei especial mas de uma regra que excepciona a aplicação do direito interno.

2.8.5 Assim, é lícito ao jurista examinar o direito interno ou o acordo de bitributação, conforme o caso prático revelar mais fácil. Somente da (i) existência de uma norma de direito tributário interno, prevendo a incidência tributária no caso em análise e, cumulativamente, da (ii) ausência de norma de acordo de bitributação excluindo aque-

52 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), p. 27.

53 Cf. Helmut Debatin, “System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen”, in *Der Betrieb*, 1985, Suplemento nº 23/85 ao Caderno nº 39, pp. 1 a 8 (2).

54 Cf. Klaus Vogel, “Zu einigen Fragen des Internationalen Steuerrechts”, in *Der Betrieb*, 1986, Caderno 10, pp. 507 a 509 (507).

55 Cf. in *Der Betrieb*, 1986, Caderno 10, pp. 510-513.

56 Cf. Jörg Manfred Mössner, *Neue Auslegungsfragen bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Hefte zur Internationalen Besteuerung, Caderno 38, Hamburgo, Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen - Vunivesität Hamburg, 1987, p. 7.

la tributação é que se pode concluir pelo nascimento da obrigação tributária no caso concreto.

2.9 Configuradas a independência dos acordos de bitributação do direito interno e sua natureza de regra excepcional, impõe-se ao jurista indagar se a interpretação dos acordos de bitributação pode valer-se de institutos de direito interno.

2.9.1 Se o acordo de bitributação, embora *adotado* pelo ordenamento interno, não perde sua natureza internacional⁵⁷, a ele permanecem aplicáveis as regras de interpretação válidas para os acordos internacionais em geral, positivadas pela Convenção de Viena, que privilegia, na interpretação, o texto escrito⁵⁸.

2.9.2 No caso dos acordos de bitributação, um elemento muito importante para sua interpretação é a publicação oficial da OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, contendo comentários ao modelo oficial, cuja observância foi objeto de uma Recomendação do Conselho em 31 de março de 1994⁵⁹.

2.9.2.1 Obviamente, no caso de acordos de bitributação assinados pelo Brasil, aquela Recomendação não tem força vinculante, eis que o País não é membro da OCDE. Entretanto, se o País se dispõe a assinar um acordo segundo o modelo da OCDE, parece válido - a não ser que as circunstâncias indiquem o contrário - supor que ambas as partes

conheciam aquele modelo e, portanto, seus comentários.

2.9.3 O argumento mais forte, entretanto, contra uma interpretação internacional dos acordos de bitributação parece advir de seu próprio texto. Com efeito, tomando o artigo III (2) do acordo entre o Brasil e Portugal (que neste particular segue o Modelo da OCDE), temos que:

“2. Para a aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão não definida terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativamente aos impostos que são objeto da Convenção”.

2.9.3.1 Versa referido dispositivo sobre tema que a doutrina de direito tributário internacional decidiu denominar “qualificação”, tomando de empréstimo idêntico termo originário do direito internacional privado⁶⁰.

2.9.3.2 Ainda partindo de termos do direito internacional privado, vemos que a qualificação poderia ser resolvida por três modos:

- cada Estado qualificaria a situação de acordo com seu próprio direito interno (“lex fori”);
- ambos os Estados adotariam a mesma qualificação, privilegiando o direito do Estado onde o rendimento foi “produzido” - qualificação pelo Estado da fonte (“lex causae”);
- ambos os Estados procurariam uma qualificação coincidente, extraída

57 Cf. Parágrafo 2.2 deste estudo.

58 A este respeito, v. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), pp. 30-36.

59 Cf. op. cit. (nota 1), p. A-34.

60 Daí algumas confusões que surgem, já que no direito internacional privado, o termo “qualificação” é empregado quando, numa remissão da lei nacional à lei estrangeira, deseja-se saber como subsumir um fato àquela norma; no direito tributário internacional, a “qualificação” é empregada para se saber qual instituto jurídico do direito nacional corresponde àquele mencionado pelo acordo de bitributação.

do contexto do acordo (qualificação autônoma)⁶¹.

2.9.3.3 Por sua redação ampla, o texto do artigo III (2) poderia levar a crer que se admitiria o uso das regras internas de interpretação tributária, para os acordos de bitributação⁶², privilegiando a regra do “lex fori”. Uma qualificação destes termos é, de início, indesejável, visto permitir que a mesma regra se interprete de modo diverso, conforme o tribunal que enfrentar a questão, o que pode levar, por diferenças de interpretação entre as duas Cortes, a uma bitributação ou a uma dupla não incidência⁶³.

2.9.3.4 Seguindo Vogel, pensamos que o alcance da norma do art. III (2) se restringe à determinação do significado de uma expressão, não definida no acordo de bitributação. Ainda assim, o recurso às normas do direito interno se limita àquelas referentes aos impostos de que é objeto o acordo (e não às regras interpretativas em geral) e apenas se o contexto não impuser interpretação diversa⁶⁴, privilegiando-se, destarte, a qualificação autônoma, quando exigida pelo contexto.

2.9.4 Sendo os acordos de bitributação tratados internacionais, cuja interpretação independe, de regra, das legislações internas das partes contratantes, deve o intérprete ter presente a possibilidade de, por vezes, conceitos e definições dos acordos não se aplicarem ao direito interno e vice-versa. Exemplifiquemos.

2.9.4.1 Pedra de toque dos acordos de bitributação é o conceito de residência, positivado no artigo 4º do Modelo da OCDE. É a partir dele que se aplicam

as regras de repartição (ou de renúncia), definindo qual dos Estados contratantes pode tributar determinado rendimento. *Sempre*, na aplicação de um acordo de bitributação, precisamos *determinar* qual dos dois Estados é o da residência. Se ambos os Estados se qualificarem como residência, a bitributação *não será evitada*.

2.9.4.2 Não obstante, as legislações internas são muito diversas, sendo bastante comum que um indivíduo ou empresa seja considerada, para fins das legislações internas de dois Estados, *residente* e, portanto, *contribuinte* em ambos os Estados.

2.9.4.3 Para não nos alongarmos, imaginemos que determinado país X adote regra semelhante à do art. 19 de nosso Regulamento do Imposto de Renda, considerando ali residentes todas as pessoas portadoras de visto permanente que transferirem residência para aquele território e, no mesmo ano, iniciarem a percepção de rendimentos tributáveis. Seja um país Y, que, adotando regra assemelhada ao artigo 20, parágrafo único, de nosso vigente Regulamento do Imposto de Renda, considere residente no país Y todo aquele que ali residir por mais de 12 meses. Suponha-se, ainda, que exista um acordo de bitributação entre X e Y, conferindo exclusivamente ao Estado de residência do contribuinte, o direito de tributar determinada espécie de rendimento. Imagine-se, finalmente, que X e Y adotam, internamente, o critério da tributação da renda mundial (universalidade) de seus residentes. Seja, ainda, o rendimento auferido pelo indivíduo no Estado X.

61 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), pp. 46-47.

62 Tal o entendimento de Rothmann (op. cit, nota 2, p. 158).

63 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), p. 48.

64 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), pp. 156 e ss.

2.9.4.4 Caso o indivíduo seja residente no Estado X, poderá este Estado tributar aquele rendimento, nos termos do acordo, vedando-se a tributação pelo Estado Y. Ao contrário, se, nos termos do acordo, o indivíduo for residente em Y, X não poderá tributar o rendimento. Nesta última hipótese, ainda que X, internamente, pretenda tributar o rendimento por se considerar Estado da residência do contribuinte, será X, para fins do acordo, Estado da fonte do rendimento e, portanto, não terá legitimidade para a tributação.

2.9.4.5 É em virtude de casos como esses, que o artigo 4º do Modelo da OCDE apresenta regras cuja aplicação importará, *sempre*, a existência de um *único* Estado de residência.

2.9.4.6 Fica claro, outrossim, que quando o acordo apresenta a definição de um termo, deve ela prevalecer, *ainda que contradizendo o direito interno*. No caso do exemplo dado, se o acordo elegeu Y como Estado de residência, o aplicador da lei no Estado X deverá, no exame do direito interno, considerar o contribuinte como ali residente. Encerrada, entretanto, a fase da pesquisa do direito interno, com ela se encerram os conceitos ali empregados. O aplicador da lei examinará o acordo de bitributação e, nesse momento “esquecer-se-á” de que o contribuinte é, internamente, residente de X. Na aplicação do acordo, X não será o Estado de residência.

2.9.4.7 Da autonomia dos momentos de exame do direito interno e do acordo de bitributação, decorre, de um lado, a possibilidade se examinarem um

ou outro, sem qualquer ordem de preferência⁶⁵ e, como corolário, a independência na aplicação de conceitos e categorias de direito tributário.

2.10 Finalmente, para encerrarmos estas considerações gerais sobre os acordos de bitributação, devemos tratar de sua estrutura.

2.10.1 Diversamente do direito internacional privado, as normas dos acordos de bitributação não determinam qual o direito aplicável ao caso concreto. Cada Estado aplica, exclusivamente, seu direito interno, não podendo um juiz determinar, à luz do acordo, que outro Estado tribute ou se abstenha de tributar determinada situação fática. Daí ser perigosa a expressão “normas de conflito”⁶⁶, para se designar as existentes em acordos de bitributação⁶⁷. Tampouco se distribuem competências tributárias entre os Estados, já que os Estados, revestidos de soberania, não têm limitações à tributação; se eles iniciam as negociações dotados de soberania, é claro que seu poder de tributar não decorre de uma repartição de competências que pré-existiam plenamente⁶⁸. Temos, assim, no acordo de bitributação, normas pelas quais os Estados renunciam a seu poder de tributar. Não há, destarte, possibilidade de um acordo de bitributação criar obrigação tributária nova, que não decorra da legislação interna. No caso brasileiro, tal conclusão se extrai do princípio da legalidade, que exige lei para a definição do fato gerador do tributo.

2.10.2 A limitação ao poder de tributar de cada Estado pode dar-se através da renúncia plena de cada um dos Esta-

65 Cf. Parágrafo 2.8.5 deste Parecer.

66 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), p.22; Helmut Debatin, op. cit. (nota 46), Systematik I 37.

67 Alberto Xavier usa a expressão “normas de conflitos internacionais”, embora tenha clara consciência de seu papel. Cf. op. cit. (nota 2), p. 46.

68 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), p.22; Helmut Debatin, op. cit. (nota 46), Systematik I 37.

dos, conforme o caso (método da isenção) ou por um Estado computar, no cálculo de seu imposto, o valor pago pelo contribuinte ao outro Estado (método do crédito fiscal, ou da imputação)⁶⁹.

2.10.3 Conforme esclarece Vogel, o acordo de bitributação não impede, apenas, a bitributação efetiva, mas também a “virtual” (“*virtuelle Doppelbesteuerung*”), eis que, dando-se o método da isenção, esta deve dar-se independentemente do fato de, no outro Estado, a situação ser efetivamente tributada⁷⁰.

2.10.4 O Modelo da OCDE possui sete capítulos. Os dois primeiros versam sobre o âmbito de aplicação da convenção (pessoas e impostos visados) e algumas definições. O terceiro possui normas de repartição (ou de renúncia) referentes à tributação da renda. O quarto, para a tributação do patrimônio. O capítulo cinco, complementando os dois anteriores, dispõe sobre as conseqüências para os casos em que as normas de distribuição não tenham, elas mesmas, encerrado a questão da tributação, disciplinando o emprego do método da isenção ou da imputação. O sexto capítulo contém regras sobre não-discriminação, procedimento amigável, troca de informações, funcionários diplomáticos e uma regra sobre ampliação da extensão territorial do acordo. O último capítulo possui disposições finais.

2.10.5 Ao apresentar regras de repartição (ou renúncia) referentes à tributação da renda, o texto do Modelo da OCDE trata de várias espécies de rendimentos, utilizando-se, sempre, de duas fórmulas: “*só podem ser tributados no Estado*” (o que implica a *obligatoriedade* de o outro Estado isentar aquele rendimento) e “*podem*

(...) *ser tributados no Estado*”. A última expressão (sem o “só”) refere-se, sempre, ao direito de o Estado da fonte do rendimento tributar o rendimento; nesse caso, o artigo 23 é que dirá se o Estado da Fonte isentará o rendimento ou imputará, no cálculo de seu tributo, o imposto pago ao Estado da Fonte.

2.10.6 Por sua vez, entre as espécies de rendimentos, podemos encontrar quatro classes, assim apresentadas por Vogel:

- normas sobre rendimentos decorrentes de determinadas *atividades*; estas, por sua vez, dividem-se em quatro tipos: lucros das empresas (art. 7º), profissões independentes (art. 14) e dependentes (art. 15) e rendimentos decorrentes da agricultura e pecuária (art. 6º);

- normas sobre rendimentos patrimoniais; novamente, quatro tipos: dividendos (art. 10), juros (art. 11), “royalties” (art. 12) e bens imobiliários (art. 6º);

- normas sobre ganhos decorrentes da alienação de patrimônio: quatro grupos, correspondendo aos quatro parágrafos do art. 13;

- norma específica para estudantes (art. 20) e uma regra geral, para os casos não especificados (art. 21).

Os artigos não elencados acima são regras especiais em relação às ali apresentadas. Por exemplo: art. 8º (navegação marítima e aérea), em relação ao 7º; art. 17 (artistas e desportistas), em relação aos arts. 14, 15 e 7 etc.⁷¹.

III - O Acordo de Bitributação Brasil-Portugal

3.1 Se inexistir regra lógica a impor uma seqüência uniforme para a pesqui-

69 Uma explicação sobre ambos os métodos e suas variantes pode ser encontrada em Xavier, op. cit. (nota 2), pp. 541 e ss.

70 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), p. 23.

71 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), pp. 26-27.

sa em casos de direito tributário internacional⁷², passamos a estudar o acordo de bitributação Brasil-Portugal, para daí darmos relevância aos tópicos que se farão relevantes nas respostas aos quesitos formulados.

3.2 Seguindo a tradição brasileira, o acordo de bitributação entre Brasil e Portugal⁷³ conforma-se, em sua estrutura, ao Modelo da OCDE. Foi aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 59, de 17 de agosto de 1971 e promulgado pelo Decreto nº 69.393, de 21 de outubro do mesmo ano.

3.3 O exame quanto à aplicabilidade do acordo de bitributação ao caso concreto exige, de início, uma pesquisa quanto a seu âmbito de aplicação pessoal⁷⁴.

3.3.1 Dispõe o artigo I:

“Artigo I

Pessoas visadas

A presente Convenção aplica-se à pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes”.

3.3.2 Reportando-nos à consulta, verificamos que a Consulente, na terminologia do acordo, é empresa “residente” na República Federativa do Brasil, conformando-se à definição do Artigo IV:

“Artigo IV

Domicílio fiscal

1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão ‘residente de um Estado Contratante’ significa qualquer pessoa que por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido

ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar”.

3.3.3 Quanto à subsidiária integral a ser constituída na Ilha da Madeira, estará ela compreendida no acordo se for residente de um dos Estados Contratantes. Por sua vez, o artigo III, 1, “a” e “b” é expresso no sentido de que ali se incluem os residentes no Arquipélago da Madeira. Concluimos, pois, que a subsidiária está compreendida no âmbito pessoal de aplicação do acordo Brasil-Portugal.

3.4 Para a aplicação das regras de repartição (ou de renúncia), importa, antes, termos em mente quais os rendimentos de que se cogita. Temos:

- da Consulente: (i) os lucros auferidos por sua controlada, adicionados a seu lucro real e (ii) os dividendos efetivamente distribuídos;

- da subsidiária: (iii) os lucros por ela auferidos.

3.5 A tributação de lucros auferidos por controladas e filiais no exterior é matéria de inovação legislativa, introduzida pela Lei nº 9.249/95, de cujo teor trataremos mais adiante. No que tange ao lucro decorrente da exploração indireta de atividades no exterior (por meio de outras empresas), é figura esdrúxula e ímpar⁷⁵ no direito comparado, oferecendo, daí, maiores dificuldades ao intérprete para sua subsunção ao acordo.

3.5.1 A questão da tributação dos lucros auferidos pela subsidiária, na Ilha da Madeira, pode ser resolvida a partir

72 Cf. item 2.8.5 deste Parecer.

73 Oficialmente, o texto usa o termo “Convenção entre a República Federativa do Brasil e Portugal para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento”. Optamos, entretanto, por manter a designação “acordo de bitributação”, de uso corrente.

74 Deixamos de lado a pesquisa quanto aos impostos visados, posto que a consulta versa apenas sobre o imposto de renda brasileiro, expressamente nomeado no Artigo II, 1, “b” do acordo.

75 Existe, é verdade, exemplo próximo na França; naquele país, entretanto, tal integração é feita à opção do contribuinte. Outro exemplo a se notar é o da Alemanha, onde existe a “Zugriffsbesteuerung”, disciplinada pelos §§ 7 a 14 da

da aplicação do artigo VII do acordo de bitributação, como segue:

“Artigo VII

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada, que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares e transacionasse com absoluta independência.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da

simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

5. Quando os lucros compreendem elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos da presente Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo”.

3.5.2 Adota, portanto, o acordo de bitributação, o princípio do estabelecimento permanente, pelo qual os lucros de empresas são tributados exclusivamente por seu estado de residência, exceto se tais empresas mantiverem um estabelecimento permanente em outro Estado. Repudia, assim, o acordo, a idéia de que um rendimento possa ser considerado “produzido” em um Estado, em razão de ali ser celebrado o contrato que o originou⁷⁶.

3.5.3 Pois bem. A regra proposta neste artigo já serve para resolver a questão da competência para tributar os lucros da subsidiária a ser constituída na Ilha da Madeira.

3.5.3.1 Primeiramente, importa notar que o acordo não deixa dúvidas de que uma subsidiária deve ser tratada independentemente de sua controladora, não havendo, para os efeitos do acordo, qualquer integração entre elas. É o que dispõe o Parágrafo 6 do artigo V:

“6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse ou-

Lei de tributação estrangeira (“*Außensteuergesetz*”). Diferentemente da solução brasileira, entretanto, o legislador alemão apenas previu uma tributação integrada entre a controladora e a controlada se preenchidos três critérios cumulativos, que revelam a intenção do legislador em somente atingir as operações que caracterizem evasão tributária internacional, a saber: (a) somente se imputam à empresa alemã o lucro de empresas *controladas*; (b) localizadas em países com *baixa tributação* (com os quais, de regra, a Alemanha não possui acordo de bitributação) (c) cujo lucro não seja obtido em virtude de *participação ativa em atividade econômica*. A este respeito, v. Wilke, op. cit. (nota 20), pp. 159 e ss.

76 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 43), p. 357.

tro Estado, quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo, não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra”.

3.5.3.2 Assim, em princípio, a Consulente e sua subsidiária são tratadas, no acordo de bitributação, como dois contribuintes distintos.

3.5.3.2.1 Esta regra poderá não ter validade, como alerta o Comentário da OCDE⁷⁷, caso a subsidiária venha a agir como comissária de sua controladora, possuindo poderes para concluir contratos em nome de sua controladora, em situação semelhante à que prevê o artigo 339 de nosso Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94. Neste caso, aplica-se o disposto no Parágrafo 4º do artigo V do acordo, que equipara a estabelecimento permanente o comissário, seja ele pessoa ligada ou não. No caso concreto, somos informados de que a subsidiária efetuará operações por conta própria.

3.5.3.3 Não possuindo a subsidiária um estabelecimento no Brasil, a regra do Parágrafo 1 do Artigo VII não deixa dúvidas de que seus lucros só podem ser tributados em Portugal. O termo “só”, utilizado no Acordo, implica tributação exclusiva por Portugal, excluindo-se, no acordo, qualquer pretensão tributária brasileira sobre os lucros da subsidiária.

3.5.3.4 Resta examinar qual a abrangência do termo “lucros”, tendo em vista a atividade a ser exercida pela subsidiária. Somos informados de que ela

exercerá “operações de natureza financeira e bancária”.

3.5.3.5 Em sua pesquisa sobre o conceito de “lucros”, argumenta Klaus Vogel que o intérprete deve buscar um significado que se conforme ao contexto, à luz do artigo III (2)⁷⁸. Tratando-se de rendimento decorrente de uma atividade, podemos cogitar de quatro artigos do acordo: VI (agropecuária), VII (ora examinado), XIV (profissões independentes) e XV (trabalho assalariado). *Não são lucros*, nos termos do artigo VII do acordo, aqueles rendimentos incluídos nos outros dispositivos elencados.

3.5.3.6 Excluídos, na hipótese de “operações de natureza financeira e bancária”, os artigos referentes a trabalho assalariado (XV) e agropecuária (VI), determinante se revela o estudo do artigo XIV, posto que somente uma exclusão deste é que permitirá a aplicação do artigo VII ao caso.

3.5.3.7 Ora, o artigo XIV, tratando de “profissões independentes”, exige, em seu parágrafo 2, o exercício de “atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas”. Não é necessário maior aprofundamento, posto que redundante, que as “operações de natureza financeira e bancária” não se incluem em tal dispositivo.

3.5.3.8 Esclareça-se, outrossim, que não estamos tampouco diante da hipótese a que se refere o artigo XI. Este

77 Op. cit. (nota 1), Com. ao artigo 5, parágrafo 41: “However, a subsidiary company will constitute a permanent establishment for its parent company under the same conditions stipulated in paragraph 5 as are valid for any other unrelated company, i.e., if it cannot be regarded as an independent agent in the meaning of paragraph 6, and if it has and habitually exercises an authority to conclude contracts in the name of the parent company. And the effects would be the same as for any other unrelated company to which paragraph 5 applies”.

78 Cf. Parágrafo 2.9.3.4 deste Parecer.

trata, apenas, de pagamentos de juros de residentes de um Estado contratante a residente de outro Estado contratante. Tal seria o caso se a subsidiária recebesse ou pagasse juros de ou a residentes no Brasil. A consulta não parece cogitar de tal caso.

3.5.3.9 Temos, portanto, como aplicável, às atividades a serem exercidas pela subsidiária, o artigo VII do acordo de bitributação Brasil-Portugal, somente se conferindo a este último o direito de tributar tais atividades.

3.5.4 Questão mais complexa é a da tributação, pelo Estado brasileiro, dos lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, nos termos propostos pelos §§ 2º e 3º da Lei nº 9.249/95.

3.5.4.1 Abrem-se, aqui, três possibilidades.

3.5.4.2 Num primeiro raciocínio, poder-se-ia entender que o Brasil estaria tributando o próprio auferimento do lucro, no exterior, pela filial, sucursal, controlada ou coligada. Tratando-se de lucros auferidos por controlada ou coligada, a empresa brasileira seria sujeito passivo da obrigação tributária na qualidade de mera *responsável*, eis que *contribuinte* seria a pessoa jurídica diretamente ligada ao fato gerador, no caso, à percepção da renda.

3.5.4.2.1 Se fosse assim entendido o mencionado dispositivo legal, i.e., se o próprio lucro, auferido no exterior, fosse tributável, teríamos, no caso de filiais ou sucursais, por aplicável o artigo VII do acordo de bitributação Brasil-Portugal, cujo Parágrafo 1º confere competência tributária, para a tributação de lucros das empresas, ao Estado onde ela é “residente”. Tratando-se de empresa

brasileira, os lucros auferidos por suas filiais e sucursais são tributáveis no Brasil, *podendo também* ser tributados em Portugal, na parte que for imputável à filial ou sucursal. Não se encontraria, pois, vedação a tal tributação no acordo.

3.5.4.2.2 Por outro lado, nos termos do mesmo dispositivo, *os lucros auferidos por uma empresa sediada em Portugal, sem filiais no Brasil, não podem ser tributados neste último*.

3.5.4.2.3 Destarte, se a interpretação dos §§ 2º e 3º levar a compreender que o Brasil pretende estender sua pretensão tributária a contribuintes sediados em Portugal que não possuam aqui qualquer estabelecimento permanente, teremos que o acordo de bitributação impedirá aquela tributação.

3.5.4.3 Alternativamente, pode-se entender que a legislação brasileira nada mais faz que desconsiderar, para efeitos tributários, a existência da pessoa jurídica no exterior, tributando o lucro da subsidiária como se fosse decorrente de exploração direta da atividade por sua controladora. Em outras palavras, a exploração indireta da atividade econômica seria equiparada, para efeitos tributários, à direta.

3.5.4.3.1 Se a desconsideração da personalidade jurídica é possível para o direito interno, ela não se estende, de imediato, para os acordos de bitributação.

3.5.4.3.2 Com efeito, já se esclareceu que os acordos de bitributação são tratados internacionais, não se influenciando por regras interpretativas do direito interno. Mais do que isso, da autonomia dos acordos de bitributação decorre a existência de dois momentos distintos de aplicação, não se estendendo, ao âmbito dos acordos, conclusões válidas para o direito interno⁷⁹.

79 Cf. Parágrafo 2.9.4.7 deste Parecer.

3.5.4.3.3 Assim, ainda que na legislação interna se possa considerar a controlada, na Ilha da Madeira, mera filial da empresa brasileira, para fins do acordo serão consideradas empresas distintas, a teor do disposto no Parágrafo 6º do Artigo V, que não é demais repetir:

“6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado, quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo, não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra”.

3.5.4.3.4 Destarte, qualquer que seja a decisão do legislador interno, para fins do acordo de bitributação a conclusão será sempre *idêntica*: não estão sujeitos ao imposto brasileiro os lucros auferidos pela subsidiária (tal como definida no acordo), na Ilha da Madeira. Não pode o legislador interno “transvestir” em lucro da controladora aquele auferido por sua subsidiária se este, enquanto não configurar dividendo, não pode ser tributado no Estado da controladora.

3.5.4.4 Por último, resta ver se o acordo de bitributação retiraria da pretensão tributária do Estado brasileiro tais rendimentos, caso se entendesse que não estaria sendo estendida às empresas sediadas no exterior a condição de contribuintes no Brasil nem se estariam tributando os lucros da subsidiária; apenas os ganhos decorrentes da participação societária da controladora é que estariam sendo tributados no momento de seu auferimento. A favor de tal entendimento, corre o argumento de que do *caput* do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 se extrai que se cogita, apenas, da tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de

capital auferidos no exterior, por pessoas jurídicas aqui sediadas. Ademais, cada investidor só deve ser tributado na proporção de sua participação. Tributa-se, portanto, *o lucro da pessoa jurídica brasileira, decorrente da exploração indireta de atividade econômica no exterior*.

3.5.4.4.1 Neste caso, importa buscar a melhor classificação, no acordo, para a tributação dos ganhos da exploração indireta da atividade econômica.

3.5.4.4.2 O Parágrafo 5º do artigo VII do acordo Brasil-Portugal impõe à regra dos “lucros das empresas” um caráter de subsidiariedade em relação a outros dispositivos do mesmo acordo.

3.5.4.4.3 No caso presente, importaria examinar a aplicabilidade do artigo X, *verbis*:

Artigo X

“Dividendos

1. Os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

(...)”

3.5.4.4.4 Caso se conclua que estamos diante de uma tributação de dividendos, aplicável será o artigo X, que possibilitará a Portugal tributar tais rendimentos, à razão de 15%. Tal será o caso, quando houver uma disponibilida-

de efetiva sobre o rendimento, por parte do investidor.

3.5.4.4.4.1 Daí concluir-se ser válida, à luz do acordo de bitributação, a tributação dos lucros decorrentes da exploração indireta da atividade econômica pelo contribuinte, se este, no momento da tributação, é titular do rendimento.

3.5.4.4.5 Se, por outro lado, inexistir qualquer titularidade, da parte da controladora, sobre os rendimentos sujeitos à tributação, não poderemos aplicar o artigo X do acordo de bitributação, eis que o conceito de dividendo, nos termos do Parágrafo 3 do artigo 3, pressupõe, *sempre*, a existência de um *rendimento*. Confirma-se

“3. O termo ‘dividendos’ usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais assimilados aos rendimentos das ações pela legislação fiscal do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. O termo inclui também os lucros auferidos pelo sócio oculto, em regime de conta em participação”.

3.5.4.4.6 Se inexistir “rendimento”, é claro que não há, para fins do acordo, dividendos.

3.6 Finalmente, resta ver, no acordo, a possibilidade da tributação, pelo Brasil, dos dividendos efetivamente distribuídos pela subsidiária portuguesa. Neste caso, a resposta é imediata do artigo X, admitindo-se a tributação, no Brasil, além da tributação na fonte (em Portugal), esta sujeita à limitação de 15% do rendimento bruto.

3.7 Resumindo, encontramos, no acordo de bitributação Brasil-Portugal, as seguintes conclusões:

- o Brasil não pode tributar o lucro auferido por empresa portuguesa que não possua aqui um estabelecimento permanente, o que exclui a possibilidade de a subsidiária se sujeitar ao imposto brasileiro;

- tampouco pode o Brasil tributar o lucro auferido por empresa brasileira por meio de exploração indireta da atividade econômica, eis que, na aplicação do acordo e na investigação de suas consequências, não é possível a desconsideração da personalidade jurídica da subsidiária;

- já os lucros auferidos por exploração direta da atividade econômica no exterior (filiais e sucursais) podem ser tributados pelo Brasil, já que o acordo de bitributação, ao permitir a cobrança pelo Estado da fonte (Portugal), usou a expressão “podem” e não “só podem” ser tributados;

- os lucros e dividendos distribuídos pela subsidiária à Consulente estão sujeitos ao imposto brasileiro.

IV - Aspectos do Direito Tributário Interno

4.1 No que concerne à tributação de não residentes, a tradição do imposto de renda brasileiro, até 1939, sempre esteve alicerçada na limitação de seu alcance a situações ocorridas no País (critério de fonte de produção).

4.1.1 Fundamentava-se a postura legislativa brasileira no princípio da soberania, de onde decorreria a territorialidade em sentido material. Destarte, não se poderia aceitar a incidência do imposto de renda sobre rendimentos decorrentes de atos ou contratos ocorridos no exterior, ainda que a fonte pagadora estivesse sujeita à soberania brasileira.

4.1.2 Ilustrativo, neste sentido, o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

Imposto de Renda. “Juros remetidos para o exterior, como parte de pagamento de material importado, adquirido por contrato celebrado fora do País, e de vendedor que não opera no Brasil. Não se trata de rendimentos auferidos no Brasil, e, assim, não pode incidir a lei tributária brasileira, pois a prerrogativa de tributar é inerente à soberania, só podendo incidir sobre os nacionais ou sobre negócios ocorridos em território nacional. Recurso extraordinário da União não conhecido” (RE 71.077 - SP. DJU 26.3.71, p. 1.149 - Rel. Luiz Gallotti)

4.2 Não obstante, o estudo da evolução do imposto de renda no Brasil⁸⁰ revela que já há muito se adotou, no País, para as pessoas físicas, o princípio da universalidade da tributação, presente-mente positivado no § 4º do art. 3º da Lei 7.713/88, *verbis*;

“§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, *da localização*, condição jurídica ou da *nacionalidade da fonte*, *da origem dos bens produtores da renda*, e da forma de percepção das rendas ou proveitos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

4.3 No que se refere às pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, estas somente passaram a ser atingidas pelo imposto brasileiro em 1968, por meio do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968. Naquela oportunidade, entretanto, o legislador, em vez de nomear contribuinte do imposto o beneficiário do rendimento, pretendeu trans-

formar em fato gerador a remessa de juros, sendo contribuinte o remetente:

“Art. 11 - Está sujeito ao desconto do Imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor.

Parágrafo Único - Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente”.

4.3.1 Nota-se, aqui, que o legislador ainda tinha pejo em considerar contribuinte do imposto brasileiro o residente ou domiciliado no exterior. Ao nomear contribuinte (não meramente responsável) o remetente dos recursos, acabou por criar um imposto sobre dispêndios, taxado de inconstitucional pela doutrina da época⁸¹.

4.3.2 Hoje, a tributação de não residentes está regulamentada nos artigos 743 e seguintes do vigente Regulamento do Imposto de Renda.

4.4 Finalmente, no que tange às pessoas jurídicas brasileiras, até 1995 vigiu norma afastando do alcance da tributação pátria os rendimentos produzidos fora do País (territorialidade material).

4.4.1 Uma primeira tentativa de se abolir o critério da territorialidade material na fixação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas deu-se por meio do Decreto-lei nº 1.987, cujo artigo 7º dispôs que “*serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações*”; o

80 Cf. *Evolução do Imposto de Renda no Brasil*, Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966, *passim*.

81 Cf. Ruy Barbosa Nogueira, “Imposto de Renda e Soberania Tributária”, in Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), *Direito Tributário (3ª Coletânea)*, S. Paulo, José Bushatsky, Editor, 1971, pp. 9 a 29.

parágrafo único do mesmo dispositivo acrescentava que “o imposto de renda pago no exterior será considerado redução do imposto de renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior”. Tal norma foi logo substituída pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1987, segundo o qual passavam a ser “computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado, domiciliadas no País, os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações”. Conforme anota Alberto Xavier, a inserção do Brasil entre os países que tributam a renda mundial das pessoas jurídicas ali domiciliadas implicaria um avanço além do que já se conhecia na legislação norte-americana e inglesa, já que estes países tributavam apenas os resultados das “explorações diretas”, enquanto o Decreto-lei nº 2.413/87 alcançava também as “explorações indiretas” através de subsidiárias, “a semelhança do lucro consolidado previsto na França que, porém, só o admite a título excepcional e a requerimento do contribuinte”⁸².

4.4.2 A tributação da renda mundial das pessoas jurídicas foi, entretanto, expressamente afastada de nosso regime jurídico, dois meses depois de sua introdução, pelo artigo 15 do Decreto-lei nº 2.429, de 15 de abril de 1988, consolidando-se, assim, o critério da territorialidade material no artigo 337 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 1.041/94 - RIR/94), *verbis*:

“Art. 337. O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e par-

te no exterior somente será tributado na parte produzida no País.

§ 1º Considera-se lucro de atividades exercidas parte no País e parte no exterior o proveniente:

(a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;

(b) da exploração de matéria prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no exterior, ou vice-versa;

(c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

§ 2º. Para os efeitos da alínea ‘c’; do parágrafo anterior, serão considerados:

(a) resultados produzidos no País;

(b) resultados produzidos no exterior aqueles derivados de fontes estrangeiras, provenientes de fretes, passagens ou outros, recebidos ou a receber de fontes sediadas, domiciliadas ou estabelecidas no exterior, irrelevante o local em que tal pagamento se efetue.

§ 3º. (...)

§ 4º. Se a pessoa jurídica que explorar atividades nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a vinte por cento da receita bruta de vendas e serviços”.

4.4.3 Coerentemente com a territorialidade material, o legislador limitava a tributação aos rendimentos de fonte brasileira.

4.4.3.1 O dispositivo legal acima é uma boa amostra do que já dizia Vogel, quando notou que a unanimidade acerca da legitimidade da tributação pelo Estado da fonte se encerra no momento

82 Cf. Alberto Xavier, op. cit. (nota 2) , pp. 308-209.

em que esta é abstrata, posto que o termo “fonte” não tem significado unívoco (“*source*” is not self-defining”), variando de país a país e, mesmo em um mesmo país, conforme o contexto⁸³.

4.4.3.2 Nos termos da legislação acima reproduzida, o critério da fonte apresenta dois sentidos, que se costumam denominar “fonte de produção” e “fonte de pagamento”, o primeiro de índole econômica, exigindo um nexos causal entre a renda e o fato que a determina e o segundo numa acepção fática, identificada com aquele de cujo patrimônio foram extraídos os recursos para o pagamento⁸⁴. A regra era a tributação sujeita ao regime da “fonte de produção” (*somente será tributado na parte produzida no País*), excepcionando-se os serviços de transporte e de comunicação, cujas especificidades tornam difícil a determinação de um “local” onde se situaria sua produção⁸⁵.

4.4.3.3 Mesmo nos casos, entretanto, em que não haja dúvida sobre a necessidade de aplicação do regime de “fonte de produção”, o aplicador da lei pode ver-se, com frequência, diante de incerteza sobre sua localização. Assim, por exemplo, onde se produziu o rendimento decorrente da venda de um bem por uma pessoa residente no Estado A a outra no Estado B, se referido bem está estocado no Estado C e foi produzido no Estado D? A mera eleição do princípio da “fonte” não exclui de qualquer desses Estados a pretensão tributária, já que, nos termos da lição de Bulhões Pedreira, deve-se entender “*como originária*

do Estado a renda produzida no território nacional, ou derivada de atividade exercida nesse território”⁸⁶. Nos termos do dispositivo legal acima transcrito, poderia o Brasil pretender tributar o lucro auferido por pessoa jurídica aqui sediada, qualquer que fosse sua situação no exemplo dado, eis que estaria caracterizado, sempre, lucro decorrente do “*exercício de função empresarial no território nacional e, conseqüentemente, organização de produção, ou empresa, aqui localizada*”⁸⁷.

4.4.3.4 A par de tais hipóteses, em que se configura o lucro decorrente da produção, pela empresa, em seu próprio nome, devem ser somados, como conformes ao princípio da territorialidade material disciplinado pelo art. 337 do RIR/94, os rendimentos recebidos pela empresa em troca da cessão a terceiros do uso de fatores de produção de sua propriedade (aluguéis, juros, “royalties” ou assistência técnica), desde que os cessionários do uso dos fatores de produção sejam pessoas que exercem atividade no território nacional, as participações no lucro produzido no País ganho por outra pessoa jurídica, as subvenções correntes recebidas de pessoas residentes ou domiciliadas no país e os ganhos de capital auferidos na alienação de bens aqui situados⁸⁸.

4.4.4 O levantamento da legislação anterior à promulgação da Lei nº 9.249/95 é importante, visto facilitar a investigação do campo de abrangência da nova norma.

4.4.4.1 Com efeito, os artigos 25 a 28 da nova lei somente poderiam ser

83 Cf. Klaus Vogel, op. cit. (nota 16), p. 127.

84 Cf. Alberto Xavier, op. cit. (nota 2), pp. 251-254.

85 Bulhões Pedreira demonstra a ilegalidade do atual art. 337 do RIR/94, eis que o dispositivo em que se baseia (art. 35 do Decreto-lei 5.844/43) foi revogado pelo art. 63 da Lei nº 4.506/64 - cf. op. cit. (nota 13), p. 208.

86 Cf. Bulhões Pedreira, op. loc. cit. (nota 13).

87 Cf. Bulhões Pedreira, op. cit. (nota 13), p. 203.

88 Cf. Bulhões Pedreira, op. cit. (nota 13), p. 204.

considerados inovadores, no campo do direito tributário internacional concernente ao imposto de renda de pessoas jurídicas se implicasse abandono ou modificação do princípio da territorialidade material: (i) na definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária; (b) na definição do objeto do imposto de renda (universalidade *versus* fonte).

4.4.4.2 No que tange à definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária, constata-se que não ocorreu o abandono do princípio da territorialidade material nem sua modificação: continuam sujeitas ao imposto de renda brasileiro as pessoas jurídicas, tal como definidas no artigo 124 do RIR/94 (que já inclui aquelas não constituídas no País mas que aqui exercem atividades). É certo que os §§ 2º e 3º do artigo 25 contemplam lucros de empresas domiciliadas no exterior, mas isto não implica passem elas a ser contribuintes no País, eis que tais rendimentos apenas são incluídos na base de cálculo do imposto de renda de suas sócias ou acionistas aqui domiciliadas.

4.4.4.3 Deste modo, conclui-se que as modificações introduzidas pelos artigos 25 a 28 da Lei nº 9.249/95 implicam, apenas, um alargamento na definição da renda sujeita ao imposto, que deixa de adotar o critério territorial (fonte), surgindo, para as pessoas jurídicas, a universalidade da tributação.

4.4.4.4 É o que veremos a seguir:

4.5 Dispõe o “caput” do artigo 25 da Lei nº 9.249/95:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas corres-

pondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

4.5.1 O texto acima deixa claro que o legislador se refere à inclusão, na base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas aqui sediadas (cômputo no lucro real), os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

4.5.2 Mister, destarte, é examinarmos, à luz da legislação do imposto de renda, se existe alguma diferença entre as expressões “lucros”, “rendimentos” e “ganhos de capital”.

4.5.3 Tecnicamente, o conceito de “rendimento” inclui o de “lucro” que é o rendimento que pode ser originado em uma troca de capital pela pessoa jurídica. Rendimento é a “*contraprestação do fornecimento de serviços de fatores de produção*”, distinguindo-se, pois, de “receita bruta”, que é o mero resultado de trocas de capital⁸⁹.

4.5.4 Não obstante, a leitura do texto acima exige do intérprete a conclusão de que o legislador não se valeu do conceito doutrinário acima reproduzido, eis que efetuou clara distinção entre “rendimentos e ganhos de capital”, contemplados pelo § 1º e “lucros”, cujo tratamento tributário foi disciplinado pelos §§ 2º e 3º daquele artigo 25 da Lei nº 9.249/95.

4.5.5 O conceito de “lucros” não oferece maiores dificuldades, não exigindo investigação mais profunda sobre o alcance pretendido pelo legislador de 1995: é o resultado “*do exercício da função empresarial de organizar, dirigir e assumir os riscos da empresa*”⁹⁰. Refere-se ele aos “*lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas*

89 Cf. Bulhões Pedreira, op. cit. (nota 13), p. 352.

90 Cf. Bulhões Pedreira, op. cit. (nota 13), p. 203.

no Brasil” (§ 2º) e aos “lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil”. Em ambos os casos, é exigida sua adição, ao lucro líquido, na proporção da participação da sócia brasileira. A distinção encontra-se no fato de que, com relação às filiais, sucursais e controladas no exterior, o lucro a ser computado no Brasil deverá ser apurado segundo as normas da legislação brasileira, enquanto para as coligadas, adicionar-se-á o lucro, tal como apurado nos termos da legislação local.

4.5.5.1 Note-se, outrossim, que a expressão “lucros”, utilizada pelo legislador, não deve ser interpretada como aqueles auferidos pela pessoa jurídica domiciliada no País. Tal conclusão se impõe, à luz da redação dos §§ 2º e 3º do artigo 25, que se referem a “lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior” e a “lucros auferidos no exterior por coligadas”. Quem sofre o lucro tributável no País é, destarte, a empresa ou filial no exterior.

4.5.6 Isto posto, impõem-se algumas considerações sobre a validade do dispositivo legal acima, em casos em que não ocorra a automática distribuição dos lucros auferidos pelas empresas sediadas no exterior.

4.5.6.1 O conceito de renda, para fins tributários, é matéria de ampla controvérsia doutrinária, até hoje não plenamente resolvida⁹¹. No que tange ao direito brasileiro e, especificamente à definição do campo de competência da União para instituir o imposto de renda, o Código Tributário Nacional, com ful-

cro, hoje, no art. 146, III, “a” da Constituição Federal, oferece parâmetro que, se não plenamente conclusivo, permite descartar hipóteses que não podem ser alcançadas pelo legislador ordinário. Dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

4.5.6.2 Os incisos I e II do dispositivo legal acima citado esclarecem que o conceito de renda inclui, em seu bojo, a ocorrência de um acréscimo patrimonial. Brandão Machado, explorando esta idéia, conclui dever entender-se daí ser fato gerador do imposto de renda a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos de direitos reais ou pessoais”⁹².

4.5.6.3 Nem todo acréscimo patrimonial pode ser considerado uma renda, nos termos do Código. Importa esteja ele *disponível* para o contribuinte, econômica ou juridicamente. Não havendo disponibilidade, não há que se falar em tributação pelo imposto de renda.

4.5.6.4 Quanto ao momento em que nasce a disponibilidade sobre o acréscimo patrimonial, ensina Brandão Machado que a disponibilidade econô-

91 Cf. Alcides Jorge Costa, “Conceito de Renda Tributável”, in *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), S. Paulo, Resenha Tributária, 1994, pp. 19 a 31 (20-23).

92 Cf. Brandão Machado, “Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN”, in *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), S. Paulo, Resenha Tributária, 1994, pp. 107 a 124 (114-120).

mica surge com a posse da renda, considerada esta como acréscimo de direitos reais ou pessoais. Em outras palavras, seria fato gerador do imposto de renda a “*aquisição da posse de direitos reais ou pessoais*”⁹³.

4.5.6.5 Alcides Jorge Costa conclui, a partir da lição de Rubens Gomes de Sousa, que “*a disponibilidade ocorre quando se verifica a obtenção do rendimento ou ganho de capital*”, que, se não exige um fluxo monetário, importa, pelo menos, sua realização, i.e., um acréscimo patrimonial⁹⁴. Este, por sua vez, já ensinava:

“O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade da riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

(...)

(...) a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser ‘econômica’ ou ‘jurídica’ (CTN, art. 43, *caput*). A aquisição de ‘disponibilidade econômica’ corresponde ao que os economistas chamam ‘separação’ de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498).

A aquisição de ‘disponibilidade jurídica’ corresponde ao que os economistas chamam de ‘realização’ da renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja ‘economicamente disponível’ (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo (RIR, art. 95, § 1º)”⁹⁵.

4.5.6.6 Destarte, a questão que se revela importante no estudo dos limites da sujeição das pessoas jurídicas aqui domiciliadas à tributação sobre lucros auferidos por empresas sediadas no ex-

terior, pode ser assim resumida: implica um acréscimo patrimonial do contribuinte, situado no País, o fato de outra empresa, situada no exterior, sua controlada ou coligada, auferir um lucro? Tal acréscimo pode dar-se mediante a efetiva percepção de dinheiro ou outros valores ou pela conferência, ao contribuinte, de um título hábil para perceber o rendimento.

4.5.6.7 A resposta pela negativa parece clara, se tivermos em conta que nem sempre um lucro auferido por outra empresa implicará acréscimo no patrimônio de seus sócios. Para não irmos adiante, basta lembrar que referido lucro ainda estará sujeito, por exemplo, à tributação no outro Estado, além de possíveis exigências, no exterior, no que tange a formações de reservas e semelhantes, nem sempre imputáveis ao patrimônio dos sócios, ou, finalmente, a possível retenção dos lucros, por deliberação soberana da Assembléia Geral ou equivalente.

4.5.6.8 No que tange especificamente ao momento em que se pode julgar ocorrido o fato gerador do imposto de renda sobre lucros auferidos por coligadas ou controladas, a jurisprudência pátria oferece precedente valiosíssimo, examinado pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião da exigência do Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL - exigido antes que se desse a distribuição dos rendimentos.

4.5.6.8.1 Naquela ocasião, assim decidiu o Pretório Excelso:

“Imposto de Renda - Retenção na Fonte - Sócio Cotista. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constitui-

93 Op. cit. supra (nota 92), p. 120.

94 Op. cit. supra (nota 91), pp. 30-31.

95 Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Pareceres 3 - Imposto de Renda*, SP, Res. Tributária, p. 277.

ção Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data de encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina da tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

Imposto de Renda - Retenção na Fonte - Acionista. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade 'desconto na fonte', relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período base, de lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76". (RE - 172058-1-SC - Pleno - votação unânime - transcrição parcial da ementa)

4.5.6.8.2 Imediata a conclusão de que, na sistemática do Código Tributário Nacional - na qual se insere a definição de renda - vedada é a tributação, pela União, de lucros ou dividendos ainda não distribuídos.

4.5.6.9 Conclui-se, pois, que - malgrado a intenção do legislador federal - os lucros auferidos por controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior não podem ser acrescidos ao lucro real da sócia brasileira, enquanto não forem efetivamente distribuídos (desde que, obviamente, a legislação do

país onde se situa a controlada ou coligada não exija a automática e integral distribuição dos lucros) *N.d.A.

4.5.7 O conceito de ganho de capital da pessoa jurídica pode ser encontrado no artigo 369 do RIR/94: "*os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente*". Na verdade, trata-se o ganho de capital de verdadeiro lucro, que recebe tratamento diferenciado pela legislação porque se trata de "*acréscimo de patrimônio que não decorre de atividade exercida pela pessoa jurídica ao participar (como empresária ou fornecedora de serviços produtivos) do processo de produção, e sim do fato da aplicação de capital financeiro: o lucro tem origem no aumento de valor que o mercado atribui ao bem*"⁹⁶. Nos termos do § 1º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, os ganhos de capital auferidos no exterior passam a ser computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas, observados os critérios para a conversão em Reais ali expostos.

4.5.8 Finalmente, refere-se a lei aos "rendimentos" auferidos no exterior. Por exclusão, devem ser entendidos outros "rendimentos", que não se confundam com "lucros" auferidos no exterior. Conclui-se, assim, que se trata dos rendimentos "*recebidos pela pessoa jurídica em troca da cessão a terceiros do uso de fatores de produção de sua propriedade*"⁹⁷. Inclui, assim, os aluguéis, juros, "royalties" ou assistência técnica.

4.5.8.1 Quanto aos *dividendos*, podem eles, em princípio, ser incluídos

* N.d.A: Quando escrevemos este parecer, não havia sido editada a Instrução Normativa (SRF) nº 38/96. As conclusões aqui espostas permanecem, entretanto, válidas, já que uma Instrução Normativa não modifica uma lei.

96 Cf. Bulhões Pedreira, op. cit. (nota 13), p. 367.

97 Cf. Bulhões Pedreira, op. cit. (nota 13), p. 203.

no conceito de rendimentos, eis que resultantes da cessão, às empresas controladas e coligadas, do uso do capital, fator de produção de propriedade da investidora.

4.5.8.2 Entretanto, não nos parece que o § 1º do artigo 25 contempla os dividendos distribuídos em decorrência de investimentos relevantes em sociedades controladas e coligadas, sobre cuja administração a pessoa jurídica tenha influência, ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital social.

4.5.8.3 Com efeito, os investimentos acima referidos são avaliados, na pessoa jurídica investidora, pelo método da equivalência patrimonial (art. 328 do RIR/94). Nos termos do art. 331 do RIR/94, o valor do investimento deve ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou crédito da conta de investimento e a contrapartida do ajuste, lançada a débito ou crédito do resultado do exercício, não deve ser computada na determinação do lucro real, nos termos do art. 332 do RIR/94.

4.5.8.4 Por outro lado, o § 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ao dispor que “*os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente*”, ressaltou o disposto nos §§ 1º, 2º e 3º daquele mesmo dispositivo legal.

4.5.8.5 Resta ver, destarte, se as regras dos referidos §§ 1º a 3º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 impedem a aplicação do artigo 332 do RIR/94, eis que, em caso de contradição, prevalecerá a norma da nova lei.

4.5.8.5.1 Como já ficou esclarecido, tratam os §§ 2º e 3º de lucros auferidos por empresas no exterior. Ora, se o resultado da equivalência patrimonial é,

do ponto de vista contábil, exatamente o montante da participação da investidora nos resultados da empresa investida, conclui-se que a Lei nº 9.249/95 *contempla*, na ressalva feita no § 6º aos §§ 2º e 3º do art. 25, os resultados da equivalência patrimonial que, destarte, se sobreporiam à norma do artigo 332 do RIR/94.

4.5.8.6 À conclusão acima impõe-se, entretanto, fazer a ressalva já efetuada, no caso de a existência de lucros na empresa investida não implicar imediata aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica para a investidora.

4.5.8.6.1 Com efeito, aplicando-se o raciocínio acima tecido quando do comentário à tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas ou controladas, temos que nem sempre o fato de uma empresa auferir lucros implica o direito do sócio a sua participação. Tal direito somente ocorre quando o contrato social, o estatuto ou a lei à qual está submetida a sociedade que auferiu o lucro garantem a participação automática nos resultados. Na maioria dos casos, é necessária uma deliberação dos sócios ou acionistas acerca da destinação a ser dada aos resultados.

4.5.8.6.2 Assim, seguindo a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Imposto sobre o Lucro Líquido, entende-se que a regra do artigo 332 do RIR/94 somente pode ser superada pelos §§ 2º e 3º *c/c* § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, quando houver, por parte da investidora, a imediata aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre o rendimento.

4.5.8.6.3 Inocorrendo a disponibilidade econômica ou jurídica, conclui-se pela inconstitucionalidade da tributação imposta pelos dispositivos legais acima

transcritos. Dando-se a inconstitucionalidade, aplica-se a regra do art. 332 do RIR/94, cujo teor, por óbvio, não pode ser afastado por norma inconstitucional.

4.5.9 Resta examinar se a norma do art. 25 da Lei nº 9.249/95 impõe a tributação dos lucros e dividendos auferidos por pessoas jurídicas aqui domiciliadas, distribuídos por pessoas jurídicas sediadas no exterior.

4.5.9.1 O conceito de “rendimentos” engloba, como já expusemos, os “lucros e dividendos”, enquanto remuneração pelo emprego, por terceiros, de fator de produção da pessoa jurídica.

4.5.9.2 Assim, nos termos do § 1º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, os lucros e dividendos auferidos no exterior devem ser computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas.

4.5.9.3 Ocorre que nem toda distribuição de lucro ou dividendo afeta o resultado contábil da pessoa jurídica.

4.5.9.4 Tratando-se de lucro ou dividendo distribuído por pessoa jurídica coligada ou controlada, cujo investimento esteja sujeito às regras da equivalência patrimonial, o § 1º do art. 331 assim dispõe:

“§ 1º. Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado”.

4.5.9.5 Assim, *nos termos da legislação fiscal*, a distribuição de lucros e dividendos implica lançamentos a crédito e a débito no ativo da empresa, sem qualquer efeito nas contas de resultado.

4.5.10 Resta indagar se, à luz do fato de que a norma do § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 ressalva a aplicação do disposto no § 1º do mesmo dispositivo, não deve o contribuinte, para fins fiscais,

adicionar o valor dos lucros ou dividendos recebidos, ainda que, contabilmente, não afetem eles o resultado.

4.5.10.1 A resposta a esta indagação advém da comparação dos textos dos §§ 1º, 2º e 3º do referido art. 25, *verbis*:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º Os *rendimentos e ganhos de capital* auferidos no exterior serão *computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas* com observância do seguinte:

(...)

§ 2º. Os *lucros* auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no *Brasil* serão *computados na apuração do lucro real* com observância do seguinte:

(...)

II - os lucros a que se refere o inciso I *serão adicionados* ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, *para apuração do lucro real*;

(...)

§ 3º. Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no *Brasil* serão *computados na apuração do lucro real* com observância do seguinte:

I - os lucros realizados *serão adicionados* ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem *computados na apuração do lucro real* são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica; (...)” (grifamos)

4.5.10.2 Desta forma, verifica-se que também quanto à forma de cômputo na base de cálculo do imposto de renda, o legislador deu tratamento diverso aos rendimentos e ganhos de capital, de um lado, e aos lucros, de outro.

4.5.10.3 Com efeito, com relação aos lucros, não tratou o legislador daqueles computados na contabilidade. Ao contrário, impôs sua tributação mediante adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real. Em outras palavras, os §§ 2º e 3º *desconsideram* o efeito contábil do auferimento do lucro, exigindo sua adição, na determinação do lucro real. Interpretando-se os referidos §§ 2º e 3º em conjunto com o § 6º, conclui-se que o *efeito contábil* do auferimento do lucro no exterior (equivalência patrimonial) deve ser excluído da base de cálculo, adicionando-se, em contrapartida, o *efeito fiscal* imposto pela nova lei.



4.5.10.4 Com relação aos rendimentos e ganhos de capital, por outro lado, verifica-se que o legislador *não cogita* de qualquer adição ao lucro líquido. Assim, é de se concluir que *apenas os rendimentos e ganhos de capital refletidos no resultado contábil* do contribuinte é que devem ser computados na base de cálculo do imposto de renda.

4.5.10.5 No caso de lucros e dividendos distribuídos por empresas sediadas no exterior, portanto, temos duas hipóteses:

(a) tratando-se de investimento relevante, sujeito à equivalência patrimonial, a distribuição de lucros e dividendos não afeta o resultado do exercício, não podendo, destarte, sofrer tributação;

(b) tratando-se de outros investimentos, a distribuição de lucros e dividendos afeta o resultado contábil e, neste caso, deve ser computada na determinação do lucro real.

V - Respostas aos Quesitos

(A) *O lucro auferido por essa subsidiária de nossa cliente pode ou será tributado no Brasil, tendo em vista a recente alteração introduzida pela Lei nº 9.249/95? O tratado assinado entre Brasil e Portugal, tendente a evitar a bitributação, é aplicável ao caso?*

A resposta ao quesito exigiria uma especificação quanto à forma jurídica da subsidiária sediada na Ilha da Madeira, visto ser fundamental, do ponto de vista da legislação interna, apurar-se se existe, no momento do encerramento do balanço da subsidiária, disponibilidade econômica ou jurídica, da parte da controladora, sobre os lucros da subsidiária.

Inexistindo tal disponibilidade, concluiremos, à luz do exposto no Parágrafo 4.5.6.9 deste Parecer, que não estarão sujeitos ao imposto brasileiro os lucros ainda não distribuídos.

Para se contrapor a tal conclusão, de nada adiantaria o fisco argumentar que, em verdade, está tributando uma disponibilidade econômica existente nas mãos da subsidiária, esta sim contribuinte do imposto brasileiro. Tal argumento esbarraria, como mostrado no Parágrafo 3.5.4.2.2 deste Parecer, no disposto no Artigo VII do acordo de bitributação, que exclui da competência tributária brasileira os rendimentos de subsidiárias localizadas em Portugal.

Tampouco viria ao auxílio do fisco o argumento de que a legislação brasi-

leira desconsidera a personalidade jurídica das controladas. Primeiramente, isto *não é verdade*. Ao contrário, o legislador refere-se, expressamente, aos lucros auferidos *por (...) controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil*. Ainda que isso ocorresse, entretanto, no plano interno, de nada socorreria à aplicação do acordo de bitributação que, dando-se autonomamente, não desconsideraria, de regra, a personalidade jurídica da controlada, *vedando* a tributação de *seus lucros* pelo Brasil, qualquer que seja a estrutura escolhida para tanto pelo legislador interno (vide Parágrafo 3.5.4.3.4 deste Parecer).

Ainda no exame da legislação interna, concluímos que a Lei nº 9.249/95 permite a tributação, nos termos de seu § 2º do artigo 25, dos lucros auferidos pela subsidiária se automaticamente distribuídos à Consulente. Voltando-nos ao acordo de bitributação, concluímos que seu Artigo X admite a tributação, no Brasil, de dividendos distribuídos por empresas portuguesas (Vide item 3.5.4.4.4.1 deste Parecer).

(B) Se houver distribuição efetiva dos lucros da aludida subsidiária através de dividendos, são tais rendimentos passíveis de tributação no Brasil? O parágrafo 1º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ao dizer “rendimentos e ganhos de capital” não daria fundamentação jurídica ao fisco brasileiro para tributar esses dividendos quando distribuídos?

O acordo de bitributação entre Brasil e Portugal *não exclui* da competência tributária brasileira os lucros efetivamente distribuídos pela subsidiária portuguesa (artigo X).

Voltando-nos à legislação interna, entretanto, concluímos que somente são

tributáveis aqueles dividendos cuja distribuição afetar a apuração do lucro líquido, enquanto “rendimentos”. Tratando-se, por outro lado, de dividendos decorrentes de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, não há tributação, nos estritos termos da legislação fiscal em vigor. Reportamo-nos ao Parágrafo 4.5.10.5 deste Parecer e aos que o antecedem, que demonstram a conclusão. O conceito de “rendimentos” engloba, sim, os dividendos mas somente se tributam os dividendos que influem no cômputo do lucro líquido, inexistindo norma que determine a *adição* de tais rendimentos ao lucro líquido, para cálculo do lucro real.

(C) Poderia o fisco brasileiro argumentar que a Lei nº 9.249/95 por ser norma posterior àquela que introduziu o tratado aludido em nosso ordenamento jurídico teria revogado este último texto legal? Qual a posição jurisprudencial a respeito?

Não, absolutamente não. O § 2º do artigo 5º da Constituição Federal alcança as *garantias* conferidas por tratados internacionais, que se sobrepõem, destarte, à legislação interna (vide parágrafo 2.4.9 deste Parecer).

A tradição da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido da prevalência dos tratados sobre a lei interna. O único precedente de que se tem notícia, em que se concluiu pela prevalência da lei interna *não versou sobre matéria tributária*. No mesmo episódio, os Ministros sempre ressaltaram que, em matéria tributária, prevalece o acordo sobre a lei interna, à luz do art. 98 do Código Tributário Nacional (vide parágrafos 2.5.3.2 e seguintes deste Parecer). Ressalte-se que referida decisão tem data *anterior* ao vigente texto constitu-