

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP**

**COGEAE**

**GABRIEL ALCAIDE GONÇALVES VILLELA SANTOS**

**TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

**SÃO PAULO-SP**

**2014**

**GABRIEL ALCAIDE GONÇALVES VILLELA SANTOS**

**TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP - COGEAE, como requisito parcial para obtenção do título de Especialização em Direito Tributário, sob orientação da Professora Aurora Tomazini de Carvalho.

**SÃO PAULO-SP**

**2014**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**GABRIEL ALCAIDE GONÇALVES VILLELA SANTOS**

**TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialização em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo pela seguinte banca examinadora:

Orientadora:

Aurora Tomazini de Carvalho

---

**São Paulo \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2014**

## **RESUMO**

Procura-se analisar com o presente estudo um dos meios mais eficazes com a dupla tributação internacional, os tratados internacionais. Dessa forma, fez-se necessário um estudo do Direito Internacional Público e de suas relações com o Direito interno, examinando as teorias monista e dualista, bem como os requisitos para incorporação de um tratado no ordenamento jurídico brasileiro. Viu-se que a discussão sobre o tema não encontra unanimidade na doutrina brasileira, havendo divergência também entre o fisco e o contribuinte. Por fim, conclui-se sobre a aplicação dos tratados internacionais tributários em detrimento da legislação interna, sempre que este for aplicado.

Palavra-chave: “Tratados Internacionais”, “Direito Tributário Internacional”, “Direito Internacional Público” e “Dupla Tributação”.

## **ABSTRACT**

*The dissertation aims to analyze with the present study one of the most effective forms with the double international taxation, the international treat. It was necessary a study of Public International Law and its relations with the theories Monism and Dualism, as well as the requirements for incorporation of a treat in the Brazilian legal system. It was verified that the discussion about the topic not find unanimity in the Brazilian doctrine, there is also divergence between the tax authorities and tax payer. Finally, it concludes on the implementation of the international treaty tributaries to the detriment of the legislation, where it is applied.*

*Keywords: “International Treaties“, “International Tax Law”, “Public International Law”, and “double taxation”.*

## SUMÁRIO

---

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>07</b>
<b>1. O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL</b>	
1.1 As Situações Internacionais como Objetivo do Direito.....	08
1.2 Soberania e Autonomia.....	09
1.3 Os Tratados Internacionais como Fonte de Direito Internacional Público.....	11
<b>2. OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL</b>	
2.1 Conceito e Terminologia dos Tratados.....	13
2.2 Origem e Transformação dos Tratados Contra a Dupla Tributação Internacional.....	15
2.3 Características e Objetivos dos Tratados Contra a Dupla Tributação Internacional.....	19
2.4 Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE.....	21
<b>3. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E O DIREITO INTERNO</b>	
3.1 O Direito Internacional Público e o Direito Interno.....	29
3.2 O Monismo e o Dualismo.....	30
3.3 Conflito entre Tratado Internacional e Normas Internas Brasileiras.....	33
3.4 O Recurso Especial nº 1.325.709/RJ.....	37
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>41</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>42</b>

## INTRODUÇÃO

Não é novidade que a aplicação do Direito Internacional Público tornou-se, nas últimas décadas, uma necessidade para os Estados, que ampliam, cada vez mais, suas relações com os demais Estados, seja de forma direta, seja através de sociedades internacionais – compostas pelos Estados em geral e pelas Organizações internacionais e intergovernamentais.

Desse modo, os tratados internacionais constituem a principal fonte do Direito Internacional Público, já que produzem normas com maior qualidade do que o costume, os princípios gerais de Direito Internacional, as decisões judiciais e a doutrina.

Por meio dos tratados, os Estados criam legislações uniformes, em harmonia com cada entendimento, coordenando e unificando suas normas internas, sobre qualquer matéria jurídica e regulando sua expressão de vontade.

No âmbito tributário internacional não é diferente, de modo que o estudo dos tratados internacionais se torna cada vez mais relevante, considerando que o surgimento da globalização só intensificou as relações internacionais e as diversas possibilidades de comercialização entre pessoas de diversos Estados criando inúmeras hipóteses de incidência tributária.

Portanto, sem a pretensão de esgotar o assunto, pretende-se com esse trabalho estudar as relações tributárias internacionais, passando-se a analisar a origem e o objetivo dos tratados e convenções contra a dupla tributação internacional, confrontando o tema com o Direito brasileiro.

## 1. O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

### 1.1. As Situações Internacionais como Objetivo do Direito

O direito internacional alcança situações internacionais, ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais de uma ordem jurídica dotada de poder, *in casu*, mais de um Estado soberano.

Logo, o direito internacional não atinge as situações internas, cujos aspectos se realizam no âmbito de um Estado só, como por exemplo, a tributação de compra e venda de ações de uma sociedade com domicílio em um determinado país, em que o vendedor e comprador são domiciliados no mesmo país, e que o pagamento é feito em moeda corrente nacional.

A natureza internacional decorre de sua conexão com mais de um ordenamento jurídico. Nesse caso, a situação de vida encontra-se plurilocalizada, já que vinculada ao ordenamento de mais de um país por elementos de conexão que tendem a referi-la a mais de um Estado.

Sendo assim, o Direito Internacional surge, pois, uma ou diversas características da situação internacional podem funcionar como conexão suscetível de desencadear a sua incidência e aplicação, como por exemplo, no caso de um residente de um país que auferir renda em outro país.

Assim, pode ser aplicada a uma mesma situação de vida internacional, por esta se encontrar plurilocalizada no espaço, em função dos diversos elementos de conexão adotados por cada um desses ordenamentos, haver uma dupla tributação.

Para Accioly, há duas correntes que explicam a razão do Direito Internacional, a *jusnaturalista* e a *voluntarista positivista*, que são por ele assim definidas:

“Para os defensores das doutrinas voluntaristas, ou do direito positivo, a obrigatoriedade do DI decorreria da vontade dos próprios Estados; para

a outra corrente, a obrigatoriedade é baseada em razões objetivas, isto é, além e acima da vontade dos Estados. A consequência da adoção de uma ou outra corrente altera substancialmente os critérios norteadores da ação dos Estados.”<sup>1</sup>

Desta feita, denota-se que para os *voluntaristas*, o Direito Internacional possui o fundamento na livre vontade dos Estados, enquanto que para os *jusnaturalistas* possui fundamento em princípios superiores, isto é, os defensores dessa corrente buscam no “*pacta sunt servanda*” o fundamento do Direito Internacional.

### 1.2. Soberania e Autonomia

A soberania se distingue da autonomia no sentido de independência, isto é, a soberania implica no poder incontestável do Estado, enquanto que a autonomia é uma soberania interna, limitada.

Para Pinto Ferreira *a autonomia é o poder de autogoverno ou de autoadministração. Não se confunde absolutamente com a soberania, noção tradicional do direito público. De feito, os Estados-Membro são autônomos, mas não soberanos*<sup>2</sup>.

Sob esta ótica, a autonomia é atribuída aos entes da federação, ou seja, União, Estado, Municípios e Distrito Federal, atuando no âmbito de suas competências de acordo com o poder conferido pela Constituição Federal.

Por outro lado, a soberania é atribuída somente à União quando esta representa internacionalmente o Estado Brasileiro. Por isso, pode se extrair que a soberania é um direito do Estado que pode ser invocado nas relações internacionais, enquanto que a autonomia deve ser exercida pelo Estado no limite de seu território, podendo decidir a respeito das normas jurídicas aplicáveis.

A esse respeito vale trazer os ensinamentos do Prof. Heleno Torres:

---

<sup>1</sup> ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, G. E. do, CASELLA, Paulo Borba, *in* Manual do Direito Internacional Público. 15 ed. São Paulo: Saraiva 2002. p. 20.

<sup>2</sup> FERREIRA, Pinto, *in* Curso de Direito Constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 245.

“(…) a União enquanto representante da República Federativa do Brasil, logo, pessoa jurídica de direito público internacional, constitucionalmente competente para comprometer o Estado Brasileiro na ordem internacional, não se confunde com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a organização politico-administrativa brasileira de forma federativa dotada das atribuições constitucionalmente distribuídas segundo os interesses do constituinte. (tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro.”<sup>3</sup>

Ainda, o artigo 1º da Constituição Federal de 1988 enumera como fundamentos da República Federativa do Brasil, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, o pluralismo político e a soberania, veja-se:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

Verifica-se, então, que a soberania é fundamento da República Federativa do Brasil e não da União, enquanto ente federativo. O que significa dizer que a soberania é exercida pelo conjunto formado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Sendo assim, os Estados Federados são autônomos, em razão da capacidade de auto-organização, autoadministração e auto legislação, mas não possuem soberania, uma vez que a soberania é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

Destarte, o poder de tributar e regular tais relações em âmbito internacional é uma das manifestações de soberania que os Estados exercem, pois o Direito Internacional reconhece a capacidade tributária dos Estados dentro do contorno territorial.

---

<sup>3</sup> TÔRRES, Heleno Taveira, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 86. São Paulo: 2002. p. 34-49.

### 1.3. Os Tratados Internacionais como Fonte de Direito Internacional Público

As principais fontes do Direito Internacional Público são os atos unilaterais, os costumes, os princípios gerais do Direito Internacional o tratado internacional, as decisões judiciais e a doutrina.

Nesse sentido, desde o século XIX a codificação do Direito Internacional e a transformação das normas consuetudinárias em escritas vem evoluindo bastante. Diversos países apresentaram propostas, como o Brasil, por exemplo, que apresentou o Código do Direito Internacional Público e do Direito Internacional Privado.

Os diversos projetos apresentados inspiraram a criação da Convenção sobre Tratado, ratificada pelo Brasil, Equador, Peru, Honduras, Panamá, Nicarágua República Dominicana e Haiti.

De acordo com a Convenção de Havana sobre Tratados o direito interno é quem decide a determinação dos órgãos e processos pelos quais se forma a vontade do Estado de assumir as obrigações internacionais.

Luís Ivani de Amorin Araújo entende que há identidade de conteúdo de uma convenção e um tratado, de modo que “*Se antigamente, empregava-se o termo ‘Convenção’ para indicar os acordos entre Estados objetivando assuntos de natureza econômica, comercial ou administrativa e a designação ‘Tratado’ para os acordos de caráter político, hoje não se faz mais tal desconformidade*”.<sup>4</sup>

Nesse ponto vale destacar a tipologia apresentada por Celso Albuquerque de Mello:

**“Acomodação ou compromisso** - termo utilizado para identificar acordos provisórios destinados a regulamentar a aplicação de um tratado previamente utilizado;

**Acordo** - tratado de cunho econômico, financeiro, comercial ou cultural;

---

<sup>4</sup> ARAÚJO, Luis Ivani de Amorim, *in* Curso de Direito Internacional Público. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 33.

**Acordos em forma simplificada** - também denominados acordos executivos, são os acordos que não são submetidos ao Poder Legislativo para aprovação, mas são somente, concluídos pelo Poder Executivo;

**Ato** - acordo que estabelece regras de direito;

**Ata** - denominação dada, em português, aos atos que não estabelecem regras de direito, mas que têm caráter normativo ou moral;

**Carta** - tratado solene em que se estabelecem direitos e deveres, bem como denominação dada para os instrumentos constitutivos de organizações internacionais;

**Compromisso** - acordo entre o litígio a ser submetido à arbitragem;

**Concordata** - tratado sobre assunto religioso;

**Convênio** - tratado sobre matéria cultural ou desportiva;

**Declaração** - acordo que cria princípios jurídicos;

**Estatuto** - tratados coletivos que estabelecem normas para o funcionamento dos tribunais internacionais;

**Pacto** - denominação que se dá tratados solenes;

**Protocolo** - podem ser tratados firmados como complemento de um acordo preexistente ou como ata, aqui entendido como registro.<sup>5</sup>

Celso Albuquerque de Mello sustenta, ainda que todos os tratados são fontes de norma de Direito Internacional, uma vez que o art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, que indica as fontes de direito internacional, menciona convenções de caráter geral ou especial, não fazendo entre estas quaisquer distinções.

O doutrinador José Francisco Rezek<sup>6</sup> afirma que é quase impossível identificar um tratado contratual puro, ou seja, que não tenha determinações de caráter normativo. Isso porque por mais características contratuais que tenha, sempre conterà as cláusulas finais indispensáveis sobre ratificação, entrada em vigor e perspectiva de denúncia.

Existem diversas classificações sobre tratados, uma vez que nenhuma das duas Convenções de Viena e sobre o Direito dos Tratados adotou qualquer classificação sistemática. Sendo assim, um mesmo tratado, dependendo do ângulo sob o qual é abordado, pode ser classificado de diversas formas.

---

<sup>5</sup> MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque *in* Curso de Direito Internacional Público - volume. I. 8. Ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1986, p. 206.

<sup>6</sup> REZEK, José Francisco *in* Direito dos Tratados. Ed. Forense. São Paulo 1984, p. 131.

Nesse sentido, a classificação mais completa há a apresentação dos seguintes critérios<sup>7</sup>:

- 1- Natureza intrínseca dos interesses consagrados pelos tratados (tratados políticos, econômicos, não estritamente político, sobre matéria essencialmente jurídica).
- 2- Alcance jurídico das regras dos tratados
- 3- Plano jurídico internacional onde são incluídos e devem produzir seus efeitos
- 4- Grau de cooperação internacional
- 5- Duração no tempo
- 6- Forma que podem revestir (solenes, não solenes, de forma simplificada e de forma oral).

Assim, a classificação dos tratados internacionais em matéria tributária contra a bitributação teria a seguinte estrutura: não estritamente políticos pela sua natureza; tratados-lei pelo seu alcance jurídico; bilaterais pelo plano jurídico internacional; de duração indeterminada e denunciável; e solene pelo seu aspecto formal.

Tratado-norma é o acordo em que vários Estados adotam uma regra comum para reger a sua conduta de forma permanente. Estes tratados são celebrados por mais de dois países e consequentemente são tratados multilaterais e são caracterizados por possuírem cláusula de adesão. Enquanto que, o tratado-contrato é o acordo no qual se realiza uma operação jurídica concreta, um negócio jurídico que se esgota com o cumprimento da obrigação. Os tratados – contrato são verdadeiros contratos, pois possuem os mesmos requisitos do contratos realizados internamente, porém com a especificidade de que as partes são sempre soberanas.

## **2. OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

### **2.1. Conceito e Terminologia dos Tratados**

A conceituação de tratado encontra definição no artigo 2º da Convenção Viena que, embora, tenha sido assinada em 1969, teve sua vigência iniciada em 1980 com a ratificação do 35º Estado. Convenção essa que foi recentemente promulgada pelo Brasil, onde consta que

---

<sup>7</sup> MARESCA. *Il Diritto dei Trattati*. Milano, 1971, p. 83. *apud* ROTHMANN, Gerd. *Bitributação Internacional. Temas fundamentais de direito tributário atual*. Belém: Cejup, 1983, p. 16.

tratado “*significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica*”.

Através da conceituação adotada pela Convenção de Viena é possível extrair os elementos essenciais para a configuração de um tratado, quais sejam, acordo internacional, celebrado por escrito, concluído entre Estados, celebrado em instrumento único ou em dois ou mais instrumentos conexos e ausência de denominação específica.

Por tratar-se de um acordo entre partes, há de pressupor que existe um concurso de vontades entre as partes, nos termos do Princípio do Livre Consentimento, disposto no preâmbulo da Convenção de Viena.

Quanto à forma escrita, cabe ressaltar que, embora essa não seja inerente a qualquer tratado, já que a própria Convenção de Viena em seu artigo 3<sup>o</sup> dispõe sobre a possibilidade de tratados não escritos, essa deve ser sempre observada, já que os tratados internacionais são acordos fundamentalmente formais, diferentemente do que ocorre com outras fontes do Direito Internacional.

De outra sorte, dizer que os tratados devam ser celebrados entre Estados não quer dizer que tais instrumentos sejam limitados aos países, mas sim, que só podem ser celebrados por entes capazes de assumir direitos e obrigações no âmbito internacional, de modo que para um tratado ser válido deve haver sujeitos de Direito Internacional.

A referida ressalva é importante, pois houve um tempo em que apenas os Estados eram considerados como sujeitos de Direito Internacional, de modo que os tratados só podiam ser celebrados de forma interestatais.

---

<sup>8</sup> Artigo 3 Acordos Internacionais Excluídos do Âmbito da Presente Convenção

O fato de a presente Convenção não se aplicar a acordos internacionais concluídos entre Estados e outros sujeitos de Direito Internacional, ou entre estes outros sujeitos de Direito Internacional, ou a acordos internacionais que não sejam concluídos por escrito, não prejudicará: a) a eficácia jurídica desses acordos; b) a aplicação a esses acordos de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção às quais estariam sujeitos em virtude do Direito Internacional, independentemente da Convenção; c) a aplicação da Convenção às relações entre Estados, reguladas em acordos internacionais em que sejam igualmente partes outros sujeitos de Direito Internacional.

Entretanto, atualmente as organizações internacionais como a ONU e a OEA, também, passaram a desfrutar da capacidade internacional para celebração de tratados, razão pela qual há a possibilidade de existirem tratados entre Estados e Organizações Internacionais.

Quanto à terminologia utilizada para os tratados, Carlos Alberto Di Lorezo faz o seguinte comentário:

“A terminologia dos tratados é imprecisa e é utilizada sem nenhum rigor científico, como podemos verificar na seqüência:

O tratado é utilizado para acordos solenes, como por exemplo: o Tratado de Assunção de 26 de março de 1991, que criou o Mercosul.

A convenção implica tratado que cria normas gerais, como por exemplo: a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas de 1961.

A declaração é utilizada para os acordos que criam princípios jurídicos ou que afirmam uma ação política comum, podemos citar como exemplo a Declaração do Rio de Janeiro do Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992.

O pacto também é um tratado solene, como verificamos no Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966.

O Acordo é utilizado para os tratados de cunho econômico e comercial.

A concordata implica acordos que são assinados pela Santa Sé a respeito de assuntos religiosos. Trata de matéria que seja da competência comum da igreja e do Estado.

O protocolo consiste em acordos complementares, pois implica regramentos, de modo a proporcionar uma maior regulamentação de determinada temática. A título de exemplo, citamos o Protocolo de Ouro Preto (POP), que cria estrutura institucional definitiva no Mercosul do ano de 1994.

Logo, não há uniformidade no uso preciso de denominação das espécies de tratados. As denominações mencionadas são as mais utilizadas, mas ainda existem outras, como por exemplo, a Carta.”<sup>9</sup>

Assim sendo, denota-se que o importante aqui é verificar se há a existência dos requisitos acima expostos, e não a denominação que é conferida ao tratado, de modo que havendo os elementos necessários para a configuração do tratado esse será validado e eficaz.

## 2.2. Origem e Transformação dos Tratados Contra a Dupla Tributação Internacional

---

<sup>9</sup> LORENZO, Carlos Alberto Di *in* Direito Internacional Público E Privado. 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2010, p. 94-95.

As convenções contra a bitributação internacional são de origem germânica, sendo que, a primeira convenção contra a dupla tributação que se tem notícia é datada de 1899, e teria sido celebrada entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia e segundo Paulo Caliendo, “*essa convenção tinha como objetivo facilitar o comércio entre os dois países e facilitar a resolução de controvérsias entre as duas jurisdições*”<sup>10</sup>, apesar de existirem registros de acordos bilaterais celebrados dentro da Federação Germânica antes mesmo dessa data.

Com o término da 1ª Guerra Mundial, e com o aumento das relações comerciais entre as Nações e a consequente necessidade de se evitar a bitributação internacional, as organizações internacionais em conjunto com países isolados, iniciaram os trabalhos de elaboração dos modelos de convenções.

Assim, em 1922, a Inglaterra celebrou um tratado para afastar a bitributação com a Irlanda, e em seguida, em 1925, a própria Alemanha firmou com a Itália seu primeiro tratado contra a dupla tributação internacional.

Entre o período da 1ª e da 2ª Guerra Mundial, mais precisamente em 1928, em uma das reuniões da Liga das Nações, ou Sociedade das Nações, atual órgão correspondente da Organização das Nações Unidas – ONU, foi publicado o Relatório em Matéria de Dupla Tributação e Evasão Fiscal, o qual continha três projetos de modelos de convenções.

Desse modo, a partir desses projetos, foram elaborados outros modelos de convenção, como o Modelo de Genebra, de 1928, a Convenção Modelo do México, de 1943, bem como a Convenção Modelo de Londres, de 1946.

Em 1945 com o término da 2ª Guerra Mundial e o nascimento da ONU propriamente dita, bem como da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, em 1961, acentuaram-se ainda mais os estudos e pesquisas para elaboração de projetos tendentes a afastar bitributação.

---

<sup>10</sup> CALIENDO, Paulo *in* Estabelecimentos permanentes em Direito Tributário internacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p56.

Diante disso, em 1963 foi finalizado o primeiro Projeto de Convenção de dupla tributação relacionado à renda e ao patrimônio elaborado pela OCDE, bem como o seu primeiro comentário, o qual interpretava a Convenção Modelo e servia de recomendação aos membros daquela organização.

Entretanto, com a discordância de alguns países-membros acerca das disposições deste primeiro comentário, surgiram as respectivas ressalvas aos comentários, prática que ocorre até hoje, com a publicação periódica pela OCDE das interpretações e comentários dos países membros<sup>11</sup> e não membros, como é o caso do Brasil.

Aqui vale destacar que, embora o Brasil não seja um dos membros da OCDE, e apesar de possuir pouca tradição na área dos acordos contra a dupla tributação, tem participação ativa nas discussões relativas aos comentários do Modelo da OCDE, na posição de “país não membro”, sendo certo que muitas vezes ressalta seu posicionamento de reserva à aplicação de determinadas normas.

Contudo, apesar de o Brasil ser um país ativo na participação dos trabalhos de revisão do Modelo da OCDE, e embora adote esse como seu modelo, não costuma seguir à risca a redação de todas as normas que são sugeridas por tal Modelo, especialmente as cláusulas que limitam a tributação no Estado de residência, já que nesses casos, não poderia tributar a renda auferida fora de seu território.

Com a publicação do Projeto de Convenção de dupla tributação relacionado à renda e ao patrimônio elaborado pela OCDE foram celebrados outros acordos de dupla tributação entre os países membros, seguindo o então modelo proposto pela OCDE. Foi nessa época também que foram celebrados os primeiros acordos de dupla tributação pelo Brasil somando atualmente trinta tratados<sup>12</sup>. Hoje em dia, apesar das convenções nacionais ainda seguirem, relativamente à

---

<sup>11</sup> Austrália (1971); Áustria (1961); Bélgica (1961); Canada (1961); Chile (2010); República Tcheca (1995); Dinamarca (1961); Estônia (2010) Finlândia (1969); França (1961); Alemanha (1961); Grécia (1961); Hungria (1996) Islândia (1961); Irlanda (1961); Israel (2010); Itália (1962); Japão (1964); Coreia (1996); Luxemburgo (1961); México (1994); Holanda (1961) Nova Zelândia (1973); Noruega (1961); Polônia (1996); Portugal (1961); Eslováquia (2000); Eslovênia (2010); Espanha (1961); Suécia (1961); Suíça (1961); Turquia (1961); Reino Unido (1961); Estados Unidos (1961) (<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>).

<sup>12</sup> África Do Sul; Argentina; Áustria; Bélgica; Canadá; Chile; China; Coréia; Dinamarca; Equador; Espanha; Filipinas; Finlândia; França; Hungria; Índia; Israel; Itália; Japão; Luxemburgo; México; Noruega; Países Baixos;

maioria das cláusulas do Modelo da OCDE, verifica-se uma inclinação maior à liberdade na redação das cláusulas que compõem os acordos internacionais, mediante a utilização de outros modelos para a elaboração de uma única convenção.

Após algumas reuniões e muitos comentários, foi publicado em 1977 o Modelo da OCDE revisado, de modo que alguns anos mais tarde, em 1980, sob forte influência do Modelo da OCDE, foi publicado o Modelo da ONU que privilegiava o princípio da territorialidade.

Com a constante necessidade de revisar e atualizar o Modelo de Convenção, em 1992, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE publicou uma versão atualizada, incorporando as mudanças sugeridas desde a sua primeira publicação. Entretanto, ao contrário dos modelos elaborados anteriormente, o Modelo de 1992 não representou o resultado de uma revisão exaustiva de suas cláusulas, mas sim uma nova proposta de um modelo inicial que serviria de base para inúmeras alterações que seguiriam.

Logo, em 2003, foi publicada outra versão revisada do Modelo da OCDE e dos seus respectivos comentários, iniciativa que se repetiu em 2005, 2008, 2010 e finalmente em 2014, sendo está a última versão até então publicada, o que denota uma constante atualização do Modelo.

Além dos modelos acima citados, existem também outros modelos de tratados, como por exemplo, o Modelo Norte-Americano concluído em 1976, o Modelo do Pacto Andino concluído em 1971 e celebrado a partir de uma aliança entre Bolívia, Chile Equador, Colômbia Peru e Venezuela como alternativa ao Modelo da OCDE e direcionado aos interesses dos países ainda em desenvolvimento.

Nesse mesmo sentido, há também o Modelo Asiático elaborado em 1987 pelos países membros da Associação das Nações do Sudeste Asiático, bem como o Modelo Holandês, elaborado em 1986.

### 2.3. Características e Objetivos dos Tratados Contra a Dupla Tributação Internacional

Primeiramente, é importante registrar que os tratados contra a dupla tributação em hipótese alguma criam obrigações tributárias, no sentido positivo da expressão. Isso quer dizer que, as normas dispostas em um tratado internacional contra a dupla tributação jamais podem estabelecer a regra matriz de incidência de qualquer tributo, funcionando tão somente como uma limitação negativa ao poder de tributar, de modo que através de suas regras é limitada a competência de seus estados contratantes.

Assim, os tratados contra a bitributação internacional definem a repartição da competência tributária entre os Estados contratantes, definindo a competência para a cobrança ou não de determinado tributo.

Nesse mesmo sentido é o ensinamento do Prof. Heleno Torres:

“(...) as convenções não podem nem criar novas obrigações tributárias nem tampouco ampliar as já existentes, como não podem derrogar in totum qualquer disposição de direito interno, quer do sistema formar, quer a fortiori das garantias aos contribuintes. Elas buscam, tão-só oferecer uma pauta de critérios para resolver possíveis concursos de pretensões impositivas entre os signatários, uma vez que predisõem um tratamento mais favorável nas relações que envolvam ‘residentes’ dos respectivos Estados contratantes apenas quanto aos rendimentos e tributos nela discriminados.”<sup>13</sup>

Além disso, tendo em vista que a celebração dos tratados contra a dupla tributação e a sua aplicação envolvem a livre declaração de vontade dos Estados soberanos, é possível classificá-los como verdadeiros contratos, o que permite, inclusive, a previsão de procedimentos amigáveis e eventualmente a solução de conflitos através de meios alternativos como o caso da arbitragem.

. A hermenêutica dos tratados contra a bitributação segue os princípios do Direito Internacional Público, exarado, assim como a conceituação dos tratados, na Convenção de Viena.

---

<sup>13</sup> TORRES, Heleno Taveira. *In* Pluriritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas. 2. ed. rev., ampliada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 594.

As finalidades almejadas pelos acordos contra a bitributação são, dentre outras, obter uma distribuição proporcional das receitas entre os Estados signatários, promover o incremento de investimento estrangeiro, remover obstáculos fiscais ao comércio internacional, prevenir à discriminação e à evasão fiscal e ainda incentivar à cooperação internacional para fiscalização tributária através da troca de informações entre as partes.

Em suma, é possível assegurar que o objetivo central das convenções contra a bitributação internacional consiste em fornecer uma solução uniforme para os casos envolvendo situação em que possa haver dupla tributação internacional.

Victor Uckmar, Giuseppe Corsaniti Paolo de'Capitani di Vimercate e Caterina Corrado Oliva fazem a seguinte definição acerca do objetivo dos tratados:

“De fato os tratados contra a dupla tributação se propõem a criar um guia e uma (embora limitada) garantia a respeito do tratamento fiscal ao qual o investidor estará submetido no Estado estrangeiro, além de instaurar e desenvolver relações fiscais entre os dois Estados contratantes.”<sup>14</sup>

Contudo, os citados objetivos muitas vezes não são alcançados pelos Estados contratantes, já que existe uma série de dificuldades que devem ser superadas para se ter um efetivo cumprimento dos tratados, dentre elas, é possível citar a multiplicidade de idiomas, a ausência de harmonia tributária entre os diversos sistemas, assim como as distintas qualificações recebidas pelos rendimentos nos variados ordenamentos internos de cada Estado.

Dessa forma, em razão dos fatores acima citados, raramente é possível elaborar um texto perfeitamente coeso e uníssono, tornando os referidos tratados predispostos à interpretação das partes gerando, assim, insegurança jurídica e conflito de competência.

Além disso, a aplicação dos tratados pressupõe necessariamente a ocorrência de duas fases: (i) compreensão da situação fática, ainda no âmbito do direito interno, a fim de se determinar se a situação em análise é realmente de dupla tributação jurídica, e caso de se tratar

---

<sup>14</sup> UCKMAR, Victor, CORSANITI, Giuseppe, DI VIMERCATE Paolo de'Capitani e OLIVA, Caterina Corrado, *in* Manual de Direito Tributário Internacional (Aspecto Gerais) . 2 ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 88.

de uma ocorrência de bitributação, passa-se então à segunda fase, (ii) que comporta o exame dos sujeitos e dos tributos que componham a relação, uma vez que somente poderão ser objeto de proteção oferecida pelos tratados aqueles sujeitos que sejam residentes em um dos Estados contratantes, devendo-se verificar também se o tratado se aplica aquela situação analisada.

Nesse ponto vale destacar que nas palavras de Gerd Rothmann o fenômeno jurídico da bitributação internacional ocorrerá *“quando houver exigência de impostos idênticos ou comparáveis, por vários Estados soberanos, do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário.”*<sup>15</sup>.

Logo, apenas após ter certeza de que se trata de uma situação de bitributação jurídica, bem como de que a situação analisada está prevista no tratado que se pretende aplicar, é que se torna possível a efetiva aplicação do tratado ao caso concreto.

#### 2.4. Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE

As cláusulas de atribuição de competência tributária dispostas na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, via de regra, são regidas pelo princípio da tributação no Estado de residência. A partir disso, é possível constar que tal Modelo é direcionado a tributar os países desenvolvidos onde há uma forte industrialização e uma grande exportação de capital, de modo que são nesses países que ficam localizadas as grandes empresas que comercializam no mercado internacional e movimentam a maior parte do dinheiro entre as Nações

Alberto Xavier faz a seguinte análise acerca do Modelo da OCDE:

“A Convenção Modelo da OCDE (tal como a das Nações Unidas) encontra-se sistematizada em sete capítulos. Os capítulos I e II regulam os requisitos para a aplicação do tratado. O capítulo III – de longe o mais importante – contém as regras de distribuição de competência no que concerne aos impostos sobre rendimento, classificado este por tipos

---

<sup>15</sup> ROTHMANN, Gerd - Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1978 - p: 67.

ou classes, à semelhança do que sucede nos sistemas de tributação cedular. O capítulo IV ocupa-se das regras de distribuição de competência no que respeita aos impostos sobre o capital. O capítulo V determina as consequências as regras dos capítulos III e IV, facultando aos Estados a escolha entre métodos da isenção e da imputação. O capítulo VI contém disposições adicionais sobre não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionalidades diplomáticos e consultores e regras sobre extensão do tratado a partes do território. Enfim, o capítulo VII contém disposições finais sobre entrada em vigor e cessão do acordo.”<sup>16</sup>

A primeira análise que deve ser feita acerca da Convenção Modelo da OCDE é a quem ela se aplica. O artigo 1º prevê que a Convenção aplica-se às pessoas residentes em um ou ambos os Estados contratantes. Desse modo, não importa para qual local foi destinado o rendimento, mas sim quem recebeu o referido, rendimento.

Nos termos do artigo 4º, a expressão “residente de um Estado contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está sujeita ao imposto (*liable to tax*), em razão de seu domicílio, residência, local de desenvolvimento de suas atividades ou outro critério de natureza similar. Entretanto, essa expressão não inclui o não residente tributado por rendimentos auferidos nesse Estado.

Cabe ressaltar aqui que a expressão “*liable to tax*” não pode ser confundida com “*taxed*”, o que quer dizer que a Convenção atinge a sujeição potencial a imposto, e não efetiva. Tal ressalva é relevante, pois mesmo aquelas pessoas não tributas em razão de eventual regra de imunidade ou de isenção por exemplo, são consideradas suscetíveis à tributação, e por isso, também sobre elas se aplicará o acordo.

Contudo, essas regras não esgotam o tema referente à aplicação do tratado, já que o artigo 4º § 2º, da Convenção-Modelo<sup>17</sup> disciplina as hipóteses em que uma mesma pessoa tenha duas residências.

---

<sup>16</sup> XAVIER, Alberto *in* Direito Tributário Internacional do Brasil. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004, p 102.

<sup>17</sup> “Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue: a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e econômicas (centro de interesses vitais); b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do

Além de explicitar a quem a Convenção se aplica, ela também traz em seu artigo 2º os tributos por ela visados, sendo que no §3 costuma ser disposta a descrição dos impostos de cada País, o que não quer dizer que isso compreenda todos os impostos existentes, já que o acordo pode ser assinado antes da instituição de terminado tributo, fazendo com que novos tributos fiquem de fora.

Assim, objetivando evitar que isso ocorra, o §4º estende a aplicação da convenção aos tributos idênticos ou substancialmente similares aos já existentes. Tal situação pôde ser identificada quando da criação da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, já que em muitos tratados assinados pelo Brasil ela não fazia parte, embora, o Brasil se recuse a admitir sua identidade com o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ buscando afastar a aplicação dos tratados à essa Contribuição.

A forma de tributação dos rendimentos está disposta no Capítulo III da Convenção Modelo, que vai do artigo 6º ao artigo 21, definindo o tratamento que deve ser dado aos diferentes tipos de rendimentos auferidos pelas partes.

A Convenção Modelo adota forma de tributação da renda distinta da praticada hoje no Brasil. Enquanto aqui se tributa universalmente a renda, através da aplicação de base de cálculo global sem discriminar a origem do rendimento (se locação, salário, honorários e etc.), ressalvadas algumas exceções (rendimentos de aplicações financeiras ganhos de capital e etc.), no Modelo da OCDE se define a tributação em função da origem do rendimento, ou seja, a chamada tributação da renda *cedular*, e que foi aplicada no Brasil até o final dos anos 1980.

Desse modo, através da estrutura *cedular*, a Convenção Modelo da OCDE traz as seguintes regras para tributação dos rendimentos:

- a) rendimentos dos bens imobiliários (artigo 6º);
- b) lucros (artigo 7º);

---

Estado em que permanece habitualmente; c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.”

- c) lucros de navegação marítima, interior e aérea (artigo 8º);
- d) lucros de empresas associadas (artigo 9º);
- e) dividendos (artigo 10);
- f) juros (artigo 11);
- g) royalties (artigo 12);
- h) ganho de capital (artigo 13);
- i) rendimentos pessoais (artigos 15 a 20) e
- j) outros rendimentos (artigo 21).

Os referidos dispositivos discriminam a competência de cada Estado contratante para exigir os tributos abordados na Convenção, de modo que esta poderá ser exclusiva de um, ou de outro Estado, ou, ainda, cumulativa de ambos os Estados.

Em regra a competência é definida mediante uso de redação padrão: *Quando o residente de um Estado contratante receber rendimentos de \_\_\_\_\_ provenientes do outro Estado contratante, então esses rendimentos:*

- a) serão tributados no primeiro Estado contratante;
- b) somente serão tributados no primeiro Estado contratante;
- c) serão tributados no segundo Estado contratante; e
- d) somente serão tributados no segundo Estado contratante.

Dessa forma, sempre que houver referencia a “*somente*”, a competência será exclusiva de um Estado, sendo que quando não houver tal citação, ambos os Estados poderão exercer a sua exigência tributária, conforme exemplos:

- 1) Quando o residente de um Estado contratante receber rendimentos de *royalties* (art. 12) provenientes do outro Estado contratante, então esses rendimentos somente serão tributados no Estado de residência (*shall be taxable only in that other State*), o que significa que o Estado da fonte não tributa.
- 2) Mas, quando o residente de um Estado contratante receber rendimentos de *ganhos de capital* (art. 13) provenientes do outro Estado contratante, então esses rendimentos podem ser tributados na fonte (*may be taxed in thar other State*).

Com isso, caso não haja previsão de que os rendimentos sejam tributados somente em um Estado (*shall be taxable only*), o outro Estado terá que adotar alguma medida para evitar a

ocorrência da dupla tributação, seja através de isenção, prevista no artigo 23-A, seja através do método de crédito, disposto no artigo 23-B.

Considerando a possibilidade de divergência acerca da qualificação dos rendimentos auferidos, o que poderá ensejar a alteração da competência para tributação, como por exemplo no célebre caso do maestro residente na Alemanha que auferiu renda nos Estados Unidos e foi tributado por esse país com base no artigo 17 (que permite a tributação de músicos no Estado em que desenvolveu a atividade) e na Alemanha com base no artigo 12, por entender que a referida renda trava-se de *royalties*, passível de tributação no Estado de residência, a Convenção prevê em seu artigo 3º, §2 que, *“para a aplicação do presente acordo por um Estado contratante qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado contratante relativa aos impostos que são objeto do presente acordo, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente”*

Embora a redação desse dispositivo não seja tão clara, é possível extrair que cada Estado deve utilizar a sua definição interna a não ser que o contexto exija outra qualificação, de modo que o outro Estado deverá respeitá-la e aplicar os métodos acima citados para evitar a dupla tributação, tendo em vista que os rendimentos podiam ter sido tributados no outro Estado contratante.

Dessa forma, no exemplo acima citado, deveria a Alemanha aceitar a qualificação imposta pelos Estados Unidos e deixar de tributar a renda do maestro.

Cabe destacar também que a própria Convenção traz algumas diretrizes que podem ser seguidas para definição da qualificação da renda, como por exemplo, o artigo 15 que só será aplicado se não incidir o artigo 16, assim como no caso do artigo 17 que necessariamente deve incidir antes dos artigos 14 e 15.

O Brasil, entretanto, como em todos os casos em que atua, seja nas relações nacionais quanto nas internacionais, tenta contornar os dispositivos que lhe são menos vantajoso, de modo a exigir o tributo sobre determinados rendimentos que seriam passíveis de incidência apenas perante outro Estado, desconsiderando por completo o disposto nos tratados em que celebrou.

Isso ocorreu nos casos de remuneração com serviços técnicos ou de assistência técnica, que não são expressamente enquadrados em nenhuma das hipóteses versadas nos artigos 6º a 21 da Convenção-Modelo, embora, em tais situações o modelo indique a aplicação do artigo 7º, que versa sobre *lucros* e deve incidir subsidiariamente.

Contudo, durante muito tempo o Brasil afirmou que não seria possível enquadrar tais rendimentos como *lucro*, uma vez que seriam isolados e, por isso, não teriam tal característica, de modo que aplicar-se-ia sempre o artigo 21 dos tratados, que, no caso brasileiro, é diverso do modelo da OCDE porque diz que o valor pode ser tributado na fonte, ao contrário do modelo, que sugere tributação exclusiva na residência.

Tal interpretação foi versada expressamente no Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000, que considera que determinados rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados (artigo 21) e causou diversas ações judiciais e inclusive a denúncia por parte da Alemanha do acordo firmado com o Brasil.

Entretanto, após uma enxurrada de ações judiciais para reconhecer a aplicação dos tratados, o Superior Tribunal de Justiça afastou a aplicação do ilegal Ato Declaratório, reconhecendo o enquadramento dos lucros das empresas no artigo 7º dos Tratados Internacionais firmados pelo Brasil, *in verbis*:

**“TRIBUTÁRIO. CONVENCÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENCÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENCÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.**

**1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os**

**lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.**

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. **Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.**

4. **O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.**

5. **A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável.** Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. **Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.**

7. **A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.**

8. **O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional,**

**mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.**

**9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, stricto sensu, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.**

**10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.**

**11. Recurso especial não provido”<sup>18</sup>. (grifou-se)**

Desta forma, diante da pacificação da matéria nos tribunais, inclusive através do julgamento do caso acima mencionado a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CAT nº 2.363/13 reconhecendo a necessidade de revisão do Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000.

Assim, no início de 2014 a Receita Federal publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/14 revogando o Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000 externando o seu posicionamento no sentido de que o pagamento por serviços técnico sem transferência de tecnologia deverá ser classificado no artigo que trata dos lucros das empresa na convenção para evitar a dupla tributação, afastando a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, colocando, pelo menos por enquanto, um ponto final na discussão.

Retornando ao Modelo, após a definição cedular de qualificação da renda, este traz ainda outras disposições, como o artigo 24 que trata da não-discriminação, o artigo 25 que prevê a utilização de procedimentos amigáveis para resolução de conflitos (não adotado pelo

---

<sup>18</sup> REsp 1161467/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 01/06/2012.

Brasil, ao argumento de não haver lei interna autorizando sua utilização) e o artigo 26 que dispõe sobre a troca de informações entre os Estados.

### **3. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E O DIREITO INTERNO**

#### **3.1. O Direito Internacional Público e o Direito Interno**

É certo que o Direito Internacional Público é muito influenciado pelo ordenamento nacional de cada um dos Estados contratantes de um tratado internacional, provocando uma interferência frequente e significativa no direito interno de cada nação.

Assim, há uma inter-relação intensa quanto às duas ordens jurídicas, de modo que varias matérias figuram simultaneamente na esfera de ação de ambos, sendo que este fato pode suscitar conflitos em relação à predominância de um ou de outro.

Posto isso, antes que o estudo se concentre na forma pela qual as normas dispostas nos tratados internacionais passe a vigorar para os Estados, é preciso esclarecer a relação entre o Direito Internacional e o Direito interno, sendo certo que referido estudo é fundamental nos casos em que ambos os regimes jurídicos contenham disposições contraditórias para a solução de um conflito.

Isso porque, existe um campo comum no qual ambos os sistemas jurídicos estão aptos a produzir efeitos, regulando a mesma matéria, de modo que em consequência disso, é possível haver um conflito de normas entre o disposto na ordem interna e o disposto na ordem internacional.

Dessa forma, surge o inevitável questionamento acerca de qual norma e qual ordenamento jurídico deve prevalecer, assim como se a celebração de um tratado, cujas disposições não estejam em harmonia com as normas adotadas pelo ordenamento interno, tem o condão de revogar a legislação estatal.

Tais questões acerca do conflito entre o Direito Internacional e o Direito interno vem de longa data, inexistindo consenso sobre o assunto que, classicamente, divide-se em duas

grandes correntes, a monista e a dualista, sendo que a primeira sustenta a existência de uma única ordem jurídica, e a segunda, a coexistência de duas ordens jurídicas, uma externa e outra interna, conforme se passará a estudar a seguir.

### 3.2 O Monismo e o Dualismo

O conflito entre normas de Direito Internacional e de Direito interno não é resolvido exclusivamente com base nos critérios tradicionais, visto que pressupõe a discussão acerca da existência, ou não, de hierarquia entre tais Direitos.

Kelsen divide em duas as principais correntes de opinião sobre a matéria: (i) monista, que defende haver apenas um sistema normativo, não se podendo falar em Direito interno e em Direito Internacional como pertencentes a ordenamentos jurídicos diferentes; e (ii) dualista, que trata os Direitos interno e Internacional como ordenamentos distintos, isolados e independentes entre si, e igualmente válidos<sup>19</sup>.

Desse modo, para a teoria monista não existem ordens jurídicas autônomas, independentes. O Direito Internacional e o Direito interno não regulam a conduta de sujeitos distintos, sendo que ambos regulam a conduta de indivíduos, o que os diferencia é a forma de regulação. Assim, o Direito Internacional é criado pela colaboração de dois ou mais Estados, enquanto o Direito interno é criado pela vontade de um Estado.

Com isso, a norma internacional é de fácil assimilação pelo ordenamento jurídico nacional, sendo que os países que adotam a teoria essencialmente monista têm, muitas vezes, a norma internacional em condição hierárquica superior em relação à constituição.

A teoria monista é subdividida em duas outras correntes: (i) monista nacionalista<sup>20</sup>, defendida por Hegel, onde há a soberania absoluta e incontestada do Estado com primazia do

---

<sup>19</sup> KELSEN, Hans *in* Teoria Pura do Direito. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p.364-368

<sup>20</sup> “(...) dois complexos de normas do tipo dinâmico, como o ordenamento jurídico internacional e um ordenamento jurídico estadual, podem formar um sistema unitário tal que um desses ordenamentos se apresente como subordinado ao outro, porque um contém uma norma que determina a produção das normas do outro e, por conseguinte, este encontra naquele o seu fundamento de validade.” SILVA, Roberto Luiz. Direito internacional público. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 128.

Direito interno sobre o Direito Internacional e (ii) monista internacionalista<sup>21</sup>, defendida por Hans Kelsen, onde há primazia do Direito Internacional sobre o interno.

A principal diferença entre a teoria dualista e a monista consiste na necessidade ou não de incorporação da norma internacional no Direito interno, já que para a teoria dualista uma norma internacional só passa a ter vigência no âmbito interno após a sua transformação em lei interna, enquanto a teoria monista defende a existência de um sistema jurídico único, não havendo a necessidade dessa incorporação, visto que não há separação entre os Direitos interno e Internacional.

Nesse ponto que a diferenciação das teorias monistas nacionalistas e internacionalistas se acentuam, já que para a primeira quando há conflitos entre as normas o Direito interno prevalecerá, enquanto que para a segunda a prevalência é da norma internacional.

Por outro lado, para a teoria dualista<sup>22</sup> entende-se que o direito internacional e o direito interno estão fundamentados em ordens distintas, sendo dois sistemas jurídicos distintos que jamais se confundem. Dessa maneira, o tratado tem eficácia apenas no âmbito externo, sendo necessária a sua incorporação ao sistema jurídico.

Diante disso, para que o tratado tenha eficácia no Direito interno deve ser transformado em lei, ou seja, haverá a necessidade de se criar uma lei no ordenamento jurídico interno para vincular a obrigação contraída pelo Estado perante outros Estados soberanos.

---

<sup>21</sup> “(...) Uma das normas jurídicas de Direito internacional geral produzidas por via consuetudinária reconhece aos Estados poder para regular as suas relações mútuas através de tratados. Nesta norma consuetudinariamente criada têm o seu fundamento de vigência as normas jurídicas do Direito internacional criadas por tratados. Esta norma é usualmente formulada no princípio: *pacta sunt servanda*. Na norma fundamental pressuposta do Direito internacional que institui o costume dos Estados como fato gerador de Direito exprime-se um princípio que é o pressuposto fundamental de todo Direito consuetudinário – o indivíduo deve conduzir-se como os outros, na convicção de que assim devem proceder, costumam conduzir-se - aplicado à conduta dos Estados uns em relação aos outros, isto é, à conduta dos indivíduos que, segundo a ordem jurídica estadual, são qualificados por determinada forma como órgãos, a saber, como órgãos do governo. (...)” KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999 p. 162.

<sup>22</sup> Em sua concepção original, a Teoria Dualista de Triepel representava uma forma de reafirmar a existência do Direito Internacional como ramo do Direito, oponível a quem violasse as normas internacionais, revelando uma visão bastante positivista de Triepel. TRIEPEL, Heinrich. *Völkerrecht und Landersrecht*. Leipzig: Verlag C.L. Hirschfeld, 1899, *apud* STIRK, Peter M. R. *Twentieth-century German political thought*. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006. p. 39.

Os autores que adotam a teoria dualista defendem que o Direito Internacional e o Direito interno não são apenas ramos do Direito, são na verdade sistemas jurídicos distintos, e, com isso, não haveria conflito entre lei interna e tratado internacional.

Em que pese a existência das duas teorias, monista e dualista, há quem defenda a perda do sentido da dicotomia entre as teorias, na medida em que a questão envolvendo as normas de Direito interno e internacional seria matéria reservada à Constituição de cada Estado, de modo que as normas introduzidas pelos tratados teriam que ser analisadas em face da constitucionalidade do tratado em si, e, assim, estar-se-ia analisando também a sua regularidade em face de cada ordenamento jurídico interno.

Quanto ao Brasil, a Constituição Federal não trata do assunto de forma expressa, não havendo qualquer norma que permita concluir de forma exata a adoção por uma ou outra teoria.

Contudo, discorrendo sobre o assunto Heleno Torres assim conclui:

“Toda essa descrição sobre a possibilidade de resolução de conflitos em matéria de tratados visa a demonstrar que a Constituição Federal deixou muito bem definida a posição dos tratados em face das leis, do que se conclui que: I – o tratado mantém-se como ‘Direito Internacional’ na ordem interna, comprovando o dualismo, afinal, dispor sobre ‘declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal’ seria despiciendo, se o ‘tratado’ fosse ‘lei’ para o direito interno, cabendo falar apenas em declaração de inconstitucionalidade de ‘leis’; II – as distribuições de competências aos juízes federais e tribunais, com exclusividade para as matérias veiculadas por tratados internacionais, na mesma linha, também seriam inúteis, bastando a expressa referência à ‘lei federal’; III – os tratados firmados pela República são mantidos no direito interno subordinados à Constituição e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei, complementar ou ordinária: federal, estadual, distrital ou municipal, anterior ou posterior ao seu ingresso na ordem jurídica. Estivéssemos falando de direito forâneo, de direito estrangeiro propriamente dito, que devesse ser aplicado na ordem interna, por determinação de uma regra de conflito, como acontece no Direito Internacional privado, então, aí sim, caberia dizermos de uma coordenação hierárquica entre a lei estrangeira e a lei nacional, equiparando-as às leis internas, mas não ao Direito Internacional. Por isso é que, nada obstante várias construções doutrinárias opinarem sobre a adoção do princípio monista pelo ordenamento nacional, infere-se, tanto da Constituição quanto dos textos convencionais firmados pelo

Brasil, um particular reconhecimento à existência de uma dualidade de ordens, a interna e a internacional.”<sup>23</sup>

Nesse mesmo sentido se manifesta Francisco Rezek:

“Ao se estabelecer a necessidade imperiosa de incorporação, independente da posição que assumirá posteriormente a norma, evidentemente adota o direito brasileiro uma forma de dualismo, mesmo que na modalidade moderada. Somente depois de incorporados ao ordenamento jurídico interno podem as normas de origem internacional criar direitos e deveres para os particulares, ainda que antes disso tenha o Estado relevado aos seus co-contratantes ter assumido suas obrigações naquele plano, através da ratificação e depósito do instrumento próprio.”<sup>24</sup>

Por fim, cabe ressaltar que, além das correntes monista e dualista, existem outras teorias conciliatórias, que buscam harmonizar as duas primeiras. Entre essas, é possível destacar as que defendem: (i) a coordenação dos Direito Internacional e interno pelo Direito Natural; (ii) a existência de uma ordem jurídica superior às normas internas e externas (que também seria o Direito natural); (iii) o pluralismo com subordinação parcial, a qual presume que os tratados internacionais não interferem nos ordenamento jurídicos dos Estados; (iv) a inexistência de colisões, porque os Direitos interno e Internacional regulamentam áreas diferentes; (v) a coexistência pacífica entre Direitos interno e Internacional, permitindo que tratados substituam leis, e que leis revoguem tratados.<sup>25</sup>

### 3.3 Conflito entre Tratado Internacional e Normas Internas Brasileiras

Como cediço, no Brasil é de competência privativa do Presidente da República a celebração de tratados, convenções e atos internacionais, os quais, após celebrados estão sujeitos ao referendo do Congresso Nacional, nos termos do que dispõem os artigos 84, VIII e 49, I, da Constituição Federal, sendo necessário, portanto, uma atuação conjunta do Poder Executivo e Legislativo.

---

<sup>23</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Pluriributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*. 2. ed. rev. ampliada e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 577.

<sup>24</sup> REZEK, Jose Francisco. *Direito internacional público*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.p. 67.

<sup>25</sup> CARDOSO, Oscar Valente *in* *Tratados internacionais em matéria tributária: aspectos polêmicos* - Revista Dialética de Direito Tributário nº 196 – 2012 – p.108.

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:  
(...)

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”

\*\*\*

“Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; (...)”

Valério de Oliveira Mazzuoli assim sintetiza as fases que os tratados devem passar até a sua efetiva conclusão e geração de efeitos no Direito Internacional e Direito interno:

“a) a das negociações preliminares e assinaturas; b) a da aprovação parlamentar (*referendum*) por parte de cada Estado interessado em se tornar parte no tratado; c) a da ratificação ou adesão do texto convencional, concluída com a troca ou depósito dos instrumentos que a consubstanciam; e d) a da promulgação e publicação do texto convencional na imprensa oficial do Estado. Esta última fase é apenas complementar as demais e visa dar aplicabilidade interna ao compromisso internacionalmente firmado. (...)

A conjugação das fases internacionais com as fases internas de celebração de atos internacionais faz nascer um procedimento complexo dos poderes da União, em que se agregam as vontades do Poder executivo e o Poder legislativo para a perfeita formalização do acordo, o que dá viés seguramente mais democrático ao processo de celebração de tratados. Trata-se de tendência característica dos textos constitucionais contemporâneos, em que a participação desses dois órgãos federais é indispensável para forma a vontade da nação em relação ao que foi acordado internacionalmente”<sup>26</sup>

Desta forma, celebrado o tratado por representante do Poder Executivo, aprovado pelo Congresso Nacional e promulgado pelo Presidente da República, com a devida publicação do seu texto, tem-se como integrada a norma da convenção internacional no Direito interno.

Entretanto, com a integração do tratado internacional no Direito interno, se faz necessária a análise acerca da posição hierárquica desse frente a legislação infraconstitucional

---

<sup>26</sup> MAZZUOLI, Valério de Oliveira, *in* Curso de Direito Internacional Público. 4ª ed. São Paulo: RT, 2010, p. 179/180.

tributária, sendo que, é exatamente nesse ponto onde se situa uma das maiores divergências do Direito Tributário Internacional.

Isso porque, conforme já salientado, a Constituição Federal 1988 não disciplinou de maneira contundente a consecução das relações internacionais, disciplinando, apenas, de forma genérica os seus princípios gerais, conforme se observa da leitura do artigo 4º da Constituição Federal:

“Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

I - independência nacional;

II - prevalência dos direitos humanos;

III - autodeterminação dos povos;

IV - não-intervenção;

V - igualdade entre os Estados;

VI - defesa da paz;

VII - solução pacífica dos conflitos;

VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;

IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;

X - concessão de asilo político.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.”

Sabendo-se disso, diante da omissão constitucional no que se refere à hierarquia dos tratados internacionais gerais, ficou a cargo do Supremo Tribunal Federal a tarefa para definição do status dessas normas. Assim, foi através do julgamento do RE n.º 80.004-SE que se definiu a existência de paridade normativa entre normas internas infraconstitucionais e os tratados internacionais gerais.

Concluiu-se, então que os tratados estariam no mesmo nível hierárquico das normas infraconstitucionais, ou seja, seriam equivalentes às normas ordinárias federais, podendo ser por elas revogadas, conforme preceitua o princípio cronológico *lex posterior derogat priori*.

Aqui, cumpre trazer a ementa do referido Recurso Extraordinário n.º 80.004-SE, que é considerado por muitos doutrinadores como o *leading case* para a resolução de antinomias:

“CONVENÇÃO DE GENEBRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CâMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI N.º 427, DE 22.01.1969. - 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 decorrente a constitucionalidade e conseqüente validade do Decreto-Lei n.º427/1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade.”<sup>27</sup>

Entretanto, posicionamento diverso encontra-se quando se refere aos tratados internacionais em matéria tributária, já que existe legislação específica para as normas internacionais tributárias que define o grau hierárquico perante as normas internas.

Nesse ponto, o Código Tributário Nacional, disciplinado na Lei n.º 5.177/66 e, como cediço, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Complementar Federal, estatui que *os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Assim, esse preceito constante no artigo 98 do CTN<sup>28</sup> contém disposição expressa da prevalência das normas internacionais tributárias em face das leis internas, sejam elas anteriores ou posteriores à incorporação do tratado.

Desse modo, os tratados internacionais tributários apresentariam um status de supralegalidade diante das normas infraconstitucionais, independentemente do aspecto cronológico.<sup>29</sup> Diante disso, as normas dispostas nos tratados internacionais de matéria tributária estariam subordinadas aos princípios constitucionais, mas teriam primazia perante as normas internas infraconstitucionais, ocupando uma posição intermediária.

---

<sup>27</sup> RE 80.004-SE, Relator (a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, Julgado em 01.06.1977, Publicado no DJ em 29.12.1977, p. 915

<sup>28</sup> “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

<sup>29</sup>BRAGA, Marcelo Pupe UNIVERSIDADE DE LISBOA - A hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Lisboa. Faculdade de Direito. Mestrado em Direito Internacional e Relações Internacionais, 2009, p.100.

Resolvendo qualquer controvérsia que se possa surgir acerca do aspecto hierárquico contido no artigo 98 do CTN, imperioso trazer à baila o julgamento do STF sobre a sua constitucionalidade, que segue:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.<sup>30</sup>“

Com isso, resta superada a questão acerca da hierarquia dos tratados frente a legislação interna, não restando dúvidas acerca de sua aplicação, nos termos do acima exposto.

#### 3.4. O Recurso Especial nº 1.325.709/RJ

O julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ pelo Superior Tribunal de Justiça, recentemente publicado<sup>31</sup>, está sendo considerado por muitos como um divisor de águas no Direito Tributário Internacional Brasileiro, e um marco significativo na jurisprudência nacional, passando à história e muito em particular reiterando o compromisso do Brasil em respeitar os tratados.

---

<sup>30</sup> RE 229096, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJe- 11-04-2008.

<sup>31</sup> 20/05/2014.

Isso porque, a imagem do Brasil estava sendo flagrantemente maculada no cenário internacional, tendo em vista a insistência das autoridades fiscais em sustentar a aplicação da legislação interna em detrimento dos tratados celebrados.

Contudo, de forma incontestada, o STJ, analisando o complexo tema objeto da tributação de lucros de sociedades controladas e coligadas no exterior e suas relações com tratados internacionais contra a dupla tributação, decidiu pela aplicação do tratado nesses termos:

“RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE.

NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. **PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80).** EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

(...)

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos,

os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

**5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade.**

**Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel.**

Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

**6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.**

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na

determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

**10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.”**  
(grifou-se)<sup>32</sup>

Com esse julgamento o STJ pacificou o entendimento de que os tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre a legislação interna devendo ser aplicados sempre que invocados (ao descontento do Fisco que, de forma ilegal, insiste em descumpri-los), reiterando o compromisso do Brasil em respeitar os tratados internacionais, o que é condição essencial para a confiança que deve reger tanto os investimentos estrangeiros realizados no Brasil quanto os investimentos brasileiros realizados no exterior.

---

<sup>32</sup> REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 20/05/2014.

## CONCLUSÃO

Nos termos da Constituição Federal, o Brasil é uma República formada pela União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, sendo os referidos entes políticos dotados de autonomia e independência entre si. Entretanto, somente a União como representante do Estado brasileiro tem competência de representação internacional, já que possui soberania.

Desta forma, através da vontade do presidente da república e aprovação do Congresso Nacional é possível a celebração de tratados internacionais pelo Brasil.

Com isso, após a incorporação do tratado internacional no ordenamento interno, esse passa a vigorar para todos, de modo que através das teorias dualista e monista se analise a sua aplicação frente à legislação interna.

Embora haja grande divergência quanto as teorias adotadas pelo Brasil, sabe-se que no âmbito tributário os tratados prevalecem sobre a legislação interna nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional, devendo, portanto serem aplicados sempre que não contrariarem a Constituição Federal.

Por fim, a jurisprudência brasileira, que tem evoluído muito na questão dos tratados internacionais, em especial em matéria tributária, vem pacificando o entendimento de prevalência desses obre o Direito interno, criando uma enorme segurança jurídica para quem utiliza dos mecanismos expostos nos tratados contra a dupla tributação.

### **BIBLIOGRAFIA**

ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, G. E. do, CASELLA, Paulo Borba - Manual do Direito Internacional Público. 15 ed. São Paulo: Saraiva 2002.

ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim - Curso de Direito Internacional Público. 10 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BIANCO, João Francisco – Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

BRAGA, Marcelo Pupe UNIVERSIDADE DE LISBOA - A hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Lisboa. Faculdade de Direito. Mestrado em Direito Internacional e Relações Internacionais, 2009.

CALIENDO, Paulo - Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2005.

CARDOSO, Oscar Valente - Tratados internacionais em matéria tributária: aspectos polêmicos - Revista Dialética de Direito Tributário nº 196 – 2012.

FERREIRA, Pinto - Curso de Direito Constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

KELSEN, Hans in Teoria Pura do Direito. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p.364-368

LORENZO, Carlos Alberto Di - Direito Internacional público e privado. 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito - Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária – Revista Dialética nº 93.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira - Curso de Direito Internacional Público. 4ª ed. São Paulo: RT, 2010.

ROTHMANN, Gerd. *Bitributação Internacional. Temas fundamentais de Direito Tributário atual*. Belém: Cejup, 1983.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque - *Curso de Direito Internacional Público - volume. I*. 8. Ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1986.

REZEK, José Francisco - *Direito dos Tratados*. Ed. Forense. São Paulo 1984.

ROSSI, Júlio Cesar – *Os Tratados Internacionais e a sua Superioridade: a Interpretação do artigo 98 do Código Tributário Nacional à Luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*. Revista Dialética nº 186.

ROTHMANN, Gerd - *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1978.

SILVA, Roberto Luiz - *Direito internacional público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

STIRK, Peter M. R - *Twentieth-century German political thought*. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira - *Revista Dialética de Direito Tributário nº 86*. São Paulo: 2002.

\_\_\_\_\_ *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. rev., ampliada e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_ *Direito Tributário Internacional Aplicado*. vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_ *Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

UCKMAR, Victor, CORSANITI, Giuseppe, DI VIMERCATE Paolo de'Capitani e OLIVA, Caterina Corrado - Manual de Direito Tributário Internacional (Aspecto Gerais) . 2 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

XAVIER, Alberto - Direito Tributário Internacional do Brasil. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004.