



# QUEBRA DE TRATADOS TRIBUTÁRIOS: DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO, COMPARADO E PERSPECTIVAS CONSTITUCIONAIS<sup>1</sup>

TAX-TREATY OVERRIDE: PUBLIC INTERNATIONAL LAW, COMPARATIVE AND CONSTITUTIONAL PERSPECTIVES

Moris Lehner<sup>2</sup>

## Resumo

Estamos bem familiarizados com violações ou quebras de contratos no direito civil devido ao mau-comportamento dos contratantes ou por outras razões. Mas nós poderíamos nos surpreender com o fato que Estados, vinculados a tratados e ao direito internacional por suas constituições nacionais e o império do Direito (*rule of law*), intencional e culposamente violariam suas obrigações derivadas de tratados internacionais. Eles fazem isto não só pelo não cumprimento das obrigações do tratado, mas culposamente violam estas obrigações mediante o uso estrito do direito nacional. No domínio da tributação internacional, e em respeito a acordos de dupla tributação, a quebra de tratados tem longa tradição em vários países. Retornarei a este ponto depois com a apresentação de breve sinopse comparada. Permita-me antes apresentar uma curta introdução a respeito de direito tributário internacional e direito dos tratados tributários internacionais.

**Palavras-chave:** Direito tributário internacional; quebra de tratados; direito comparado.

## Abstract

We are quite familiar with violations or breach of contract in civil law due to misbehavior on the part of one of the contracting partners or for other reasons. But we might be surprised that states, bound to treaties by international law and by their domestic constitutions including the Rule of Law, would intentionally and purposely breach their international treaty obligations. They might do so not merely by neglecting their treaty obligations but likewise by purposely counteracting these obligations through the strict order of national law. In the realm of international taxation and with respect to international double taxation agreements, treaty override has a long tradition in a variety of countries. I shall come back to this point later by presenting a short comparative overview. Let me first give a short introduction into international tax law and international tax treaty law.

**Keywords:** International tax law; tax-treaty override; comparative law.

<sup>1</sup> Artigo recebido em 25/03/2014 e aprovação comunicada em 27/03/2014.

<sup>2</sup> Professor da Ludwig-Maximilians-Universität de Munique. E-mail: <moris.lehner@jura.uni-muenchen.de>. Texto original em língua inglesa remetido pelo autor e traduzido por: Rafael dos Santos-Pinto.



## 1 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: O PROBLEMA DA DUPLA TRIBUTAÇÃO

Como regra geral cada país recolhe tributos de acordo com princípios de responsabilidade tributária limitada e ilimitada. Responsabilidade tributária ilimitada é estabelecida pela residência ou domicílio habitual de uma pessoa em um país. Se a pessoa é jurídica então a responsabilidade tributária ilimitada é estabelecida pela sua sede ou administração central em dado país. A consequência da responsabilidade tributária ilimitada é que a pessoa residente seria taxada em seu país de residência por toda renda que ela obtém de recursos de dentro de seu país de residência, mas o país de residência também a tributaria por todas as rendas que ela obter de outros países. Então, se você é residente na Alemanha e recebe renda no Brasil, porque tem um negócio aqui, a Alemanha tributaria a renda que você recebe desta fonte localizada no Brasil. Somando-se a esta responsabilidade tributária ilimitada que engloba renda mundial, também existe uma responsabilidade tributária limitada. Ela se aplica a pessoas que obtém renda de um país específico, sem serem residentes naquele país. Em meu exemplo a pessoa que é residente na Alemanha, obtendo renda de um negócio no Brasil, teria, além da responsabilidade tributária ilimitada na Alemanha, responsabilidade limitada no Brasil, porque o Brasil é o país fonte da renda do negócio. Então o residente da Alemanha seria tributado duas vezes: pela Alemanha, porque lá ela sofre responsabilidade tributária ilimitada, pautada na sua residência; e pelo Brasil, onde teria responsabilidade tributária ilimitada pautada na sua fonte de renda localizada no Brasil. Tributação dupla não só inibe o comércio e negócios internacionais, mas também viola o critério constitucional de tributação de acordo com o princípio da capacidade de pagamento. Esta é a razão que os Estados se esforçam bastante para evitar ou aliviar a dupla tributação.

Eles fazem isso ou de forma unilateral ou bilateral. A medida unilateral de se evitar a dupla tributação é estabelecida pelo chamado método de crédito. De acordo com este método o Estado da residência reduziria sua tributação sobre a renda estrangeira pelo tributo que foi recolhido pelo país da fonte.

O método unilateral de se evitar dupla tributação é modificado e regularmente substituído por métodos que são incorporados em acordos de dupla



tributação (DTCs). DTCs são tratados internacionais no tema de tributação que seguem as regras do direito internacional. Em acréscimo ao método de crédito, estes tratados permitem se evitar a dupla tributação por meio do chamado método de isenção. De acordo com este método o Estado de residência não tributa renda estrangeira. Somente o Estado da fonte tributaria, para que não houvesse dupla tributação. Depende de um DTC específico se, e por qual tipo de renda, o método de crédito ou isenção seria aplicado. Em meu exemplo de um residente Alemão que obtém renda comercial por meio de um estabelecimento localizado no Brasil, a renda, de acordo com o antigo DTC com o Brasil, somente poderia ser tributado quando o Brasil fosse a fonte. De acordo com este tratado, que, entretanto, não mais vigora, a Alemanha não tributaria a pessoa que é residente na Alemanha em razão da renda que estas pessoas obtém no Brasil: a Alemanha aplicaria o método de isenção.

## 2 O PROBLEMA DA VIOLAÇÃO DOS TRATADOS

O problema da violação de tratados surge especialmente em relação com dispositivos dos tratados que obrigam o Estado de residência a evitar a dupla tributação por isenção (não tributação de rendas estrangeiras advindas por residentes próprios). Se o DTC obriga o Estado de residência a isentar a renda estrangeira de tributação o resultado é, como havia explicado, que a renda só seria tributada no país da fonte. A dupla tributação seria evitada. Mas o que acontece se o Estado da fonte não tributa porquê ele quer atrair investimento estrangeiro não tributando nenhuma renda estrangeira? Isto resultaria em dupla não tributação e, conseqüentemente, mais investimento estrangeiro. Mas o Estado de residência pode não querer este resultado porque dupla não tributação significa: nenhuma tributação, nem no Estado de residência, nem no Estado da fonte. Em tal situação o Estado de residência poderia negar sua obrigação de isenção derivada de tratado promulgando legislação nacional que não permite isenção em tais casos. Mas tal legislação nacional violaria o tratado porque ela conflitaria com a obrigação do Estado de residência de eximir renda estrangeira de tributação. E existem outras razões pelas quais um Estado de residência promulgaria legislação que, em contradição ao DTC, conflitaria com a obrigação deste Estado de isenção de renda estrangeira. Entre



estas razões nós encontramos o objetivo de evitar evasão tributária pela pessoa que quer se beneficiar de isenções tributárias em situações nas quais a isenção não deveria ser permitida.

### 3 A DEFINIÇÃO DE QUEBRA DE TRATADOS

De acordo com a definição criada pelo Comitê de Assuntos Fiscais OECD de 1990, quebra de tratados significa “A promulgação de legislação doméstica que o legislativo pretende que tenha efeitos que claramente contradizem obrigações de tratados internacionais”. De acordo com o Tribunal Tributário Federal Alemão, a quebra de tratados constitui uma violação de acordo de dupla tributação<sup>3</sup>. Esta é muito semelhante à definição dada pela OECD (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

O Comitê da OECD complementa a sua definição declarando que ela não tem “nenhuma objeção à legislação que meramente interpreta tratados tributários”.

Esta parece ser uma clara diferenciação na medida em que mantemos nossa definição dentro de estreitos limites, no sentido que a quebra de tratado tem que ser expressamente declarada pelo legislador. Entretanto, devido à interação muito próxima entre direito tributário internacional e direito dos tratados tributários, contradições ao direito dos tratados tributários pode não só ser causada por *legislação* que é contrária ao tratado, mas também por *interpretação e aplicação* de um DTC que não se conforma ao tratado. Não quero entrar em detalhe quanto a estes problemas; só quero os mencionar.

### 4 QUEBRA DE TRATADOS DA PERSPECTIVA DO DIREITO INTERNACIONAL

Já que tratados tributários são acordos internacionais, eles são governados pela Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados que parcialmente reflete o direito costumeiro tal como as Regras sobre Interpretação (art. 31-33 VCLT), Violação Material de Obrigações de Tratados (art. 60 VCLT), a regra *pacta sunt*

<sup>3</sup> OECD-Committee on Fiscal Affairs, Tax Notes International 1990, 25.



*servanda* (art. 26 VCLT)<sup>4</sup> e a Alteração Fundamental de Circunstâncias (art. 27 VCLT)<sup>5</sup>. Em respeito à quebra de contratos, as regras gerais de interpretação, suplementadas pelas regras específicas de interpretação de tratados, são importantes para diferenciar entre a interpretação do tratado e sua violação, como mencionado acima.<sup>6</sup>

## 5 VIOLAÇÃO MATERIAL DAS OBRIGAÇÕES DO TRATADO (ART. 60, VCLT)

O art. 60 da VCLT<sup>7</sup> permite a extinção ou suspensão da operação de um tratado em consequência de sua violação por uma das partes enquanto reação à violação da outra parte. Mas o art. 60, 1, da VCLT exige uma quebra material. Uma definição para “quebra material” é disposta no art. 60, 3, da VCLT: ela exige a “violação de uma disposição essencial para o cumprimento do objeto ou do

<sup>4</sup> BFH v. 10.1.2012, I R 66/09, IStR 2012, 426, Rn. 15.

<sup>5</sup> *Jennings*, International Law 62008, 903.

<sup>6</sup> Cf. I.1.

<sup>7</sup> Art. 60. Extinção ou suspensão da execução de um tratado como consequência de sua violação:

1. Uma violação material de um tratado bilateral por uma das partes gera pretensão á outra de invocar a quebra como fundamento para extinguir o tratado ou suspender sua execução em todo ou em parte.
2. Uma violação material de um tratado multilateral por uma das partes confere pretensão de:
  - a. As outras partes, por acordo unânime, suspenderem a execução do tratado em todo ou em parte ou para o extinguir quanto:
    - i. Às relações entre si próprios e o Estado em mora;
    - ii. A todas as partes;
  - b. A uma parte especificamente afetada pela violação para usá-la como motivo de suspensão da execução do tratado como um todo ou em parte, no que diz respeito a si próprio e o Estado em mora;
  - c. A qualquer outra parte que não o Estado em mora para invocar a violação como fundamento de suspensão da execução do tratado, em parte ou em todo, em respeito a si mesmo, se o tratado é de tal natureza que uma violação material de suas disposições por uma das partes radicalmente altera a posição de todas as partes em respeito a posterior execução de suas obrigações sob o tratado.
3. Uma violação material dos tratados, para os propósitos deste artigo, consiste em:
  - a. A repudição do tratado não sancionado pela presente convenção; ou
  - b. A violação de uma disposição essencial ao cumprimento do objeto ou do propósito do tratado.
4. Os parágrafos anteriores não prejudicam qualquer disposição do tratado aplicáveis em caso de violação;
5. Os parágrafos 1 a 3 não se aplicam a disposições relacionadas à proteção da Pessoa Humana em tratados de natureza humanitária, em especial em relação a dispositivos proibindo qualquer forma de represália contra pessoas protegidas por tais tratados.



propósito deste tratado”. “Essencial” é destinado a contemplar uma disposição “no coração do tratado, e sem a qual a execução futura do tratado seria desinteressante para as partes”<sup>8</sup>.

Deve ser duvidado, ou ao menos muito cuidadosamente examinado, se a legislação nacional que viola o tratado ao fixar evasão e elisão tributária constituiria uma violação material da mesma forma “que a execução futura do tratado seria desinteressante às partes”. O mesmo é também verdade se a legislação nacional, com este propósito em mente, alteraria uma clara obrigação de isenção de renda estrangeira, como uma pretensão a crédito tributário<sup>9</sup>. Para se encontrar uma solução viável em respeito à extinção (parcial ou total) ou suspensão do tratado, deve-se levar em conta que o art. 60, 2, tenta preservar a estabilidade do tratado ao invocar o princípio de proporcionalidade<sup>10</sup>. Isto requer esforços unilaterais e/ou conjuntos para manter o tratado vivo.

## 6 A REGRA *PACTA SUNT SERVANDA* (ART. 26, VCLT)

Os esforços para manter o tratado vivo são sustentados pela regra *pacta sunt servanda*, que é controversamente o mais antigo princípio do direito internacional<sup>11</sup> e que tem sido corporificado no art. 26 da VCLT:

Todo tratado em vigência é vinculante às partes e deve ser executado por elas em boa-fé.

O art. 26 da VCLT tem que ser interpretado em conjunto com o art. 27 da VCLT quando se trata de direito interno e respeito aos tratados:

Uma parte não pode invocar disposições de sua lei interna como justificção para sua não-execução do tratado.

<sup>8</sup> *Simma/Tams*, in: Corten/Klein (ed.), *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, Vol. II, 2011, Art. 60 m.no. 21.

<sup>9</sup> Cf. Sec. 20 of the German Foreign Tax Act, sub I.1.a).

<sup>10</sup> *Giegerich*, in: Dörr/Schmalenbach (ed.), *Vienna Convention on the Law of treaties*, 2012, Art. 60 m.no. 41, 50.

<sup>11</sup> *Shaw*, *International Law*, 62008, 903 f.



*Pacta sunt servanda* é um “princípio fundamental do direito internacional”<sup>12</sup>. Mas este princípio não gera obrigações nos tratados específicas originalmente e por si só; ele não obriga as partes do tratado a executar dispositivos específicos de um tratado originalmente e por si só. A regra *pacta sunt servanda* não força os Estados em violação a aplicar o tratado e ao cumprir. Além do mais, estas obrigações específicas são criadas pelo tratado em si e sua força vinculante é derivada de disposições específicas do tratado em que houve concordância. Estas obrigações não são reforçadas pelo art. 26 da VCLT. Como Verdross<sup>13</sup> afirma: “Então, a regra *pacta sunt servanda* tem um efeito muito geral e confirmativo. Ao se especificamente se estipular que o tratado tem que estar em vigor, a regra *pacta sunt servanda* não expressa uma tautologia. Além do mais, ela afirma que “somente tratados tidos pelo direito internacional como vinculantes, são vinculantes no direito internacional”<sup>14</sup>.

Esta obrigação geral é muito importante para a quebra dos tratados: ela obriga cumprimento e execução das obrigações do tratado “de boa-fé”, incluindo o “dever de não derrotar o objeto e propósito do tratado”<sup>15</sup>. Medidas unilaterais que mudariam, extinguiriam ou suspenderiam as disposições do tratado, não por meio de negociações, mas por violação, contrariariam o “dever de não derrotar o objeto e o propósito do tratado”. As partes devem encontrar soluções dentro do contexto cooperativo do tratado<sup>16</sup>. Tomuschat afirma que a regra *pacta sunt servanda* tem como objetivo a proteção à mera existência de um tratado internacional ou, como coloca o art. 27 da VCLT, ao destacar um destes problemas básicos de construção de tratado:

Uma parte não pode invocar os dispositivos do direito interno como justificativa para sua impossibilidade de executar um tratado...

<sup>12</sup> *Schmalenbach*, in: Dörr/Schmalenbach (ed.), Vienna Convention on the Law of treaties, 2012, Art. 26 m.no. 20.

<sup>13</sup> Citation and translation of *Verdroß*, Die Verfassung der Völkerrechtsgemeinschaft, 1926, 28 ff. by *Schmalenbach*, in: Dörr/Schmalenbach (ed.), Vienna Convention on the Law of treaties, 2012, Art. 26 m.no.1 n. 2.

<sup>14</sup> *Schmalenbach*, in: Dörr/Schmalenbach (ed.), Vienna Convention on the Law of treaties, 2012, Art. 26 m.no. 29.

<sup>15</sup> *Schmalenbach*, in: Dörr/Schmalenbach (ed.), Vienna Convention on the Law of treaties, 2012, Art. 26 m.no. 49.

<sup>16</sup> *Fitzmaurice*, in: Evans (ed.), International Law, 32010, 182.



Isto se correlaciona proximamente aos objetivos de legislação para quebra de tratado – em particular em respeito à prevenção de elisão e evasão tributária. Ademais, isto confirma minha conclusão de que a quebra dos contratos viola princípios basilares do direito internacional.

## 6.1 Quebra contratual da perspectiva do direito constitucional

A quebra contratual que constitui uma violação de obrigações de tratados internacionais não viola necessariamente o direito constitucional nacional. A resposta a esta questão é muito dependente na hierarquia legal que é conferida a um tratado internacional pelo direito constitucional nacional. De acordo com o direito constitucional alemão, o art. 59, 2, da Lei Fundamental (Constituição) requer um ato de transformação que é declarado por consentimento do Parlamento como pré-requisito para a implementação de dispositivos dos tratados no direito nacional. Já que o consentimento do parlamento é declarado por meio de uma disposição legal hierarquicamente inferior à norma constitucional, tratados internacionais em si atraem a mesma qualificação legal, o que significa que os tratados são inferiores às normas constitucionais. Como consequência, a quebra dos tratados somente viola o direito inferior ao direito constitucional, mas a quebra dos tratados não viola o direito constitucional. Ademais, direito doméstico que implementa legislação, promulgado depois de tratado, pode, de acordo com a regra *lex posterior*, deriva de dispositivos de tratados.

Apesar destas observações a questão relativa a se a quebra de tratados viola o direito constitucional é altamente debatida na Alemanha. Uma opinião desenvolvida por Klaus Vogel<sup>17</sup> afirma que a quebra contratual viola o império do direito (*rule of law*) e portanto viola o direito constitucional. O raciocínio de Vogel<sup>18</sup> é baseado no fato que o império do direito é determinado por uma constituição, que é aberta à cooperação internacional.<sup>19</sup> O Tribunal Federal Tributário<sup>20</sup>, acompanhando

<sup>17</sup> Tomuschat, in: Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Art. 25, Zweitbearbeitung 1981, Rz. 114: „Gültigkeitsbedingungen“.

<sup>18</sup> Klaus Vogel, in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 52008, Einl. Rz. 199.

<sup>19</sup> Klaus Vogel, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit 1964.





este raciocínio, recentemente apresentou a questão ao Tribunal Federal Constitucional em duas audiências preliminares. Eu acho que o Tribunal Federal Constitucional não irá declarar a quebra dos tratados inconstitucional em grande parte porque isto necessitaria de julgar que os tratados não são hierarquicamente inferiores à constituição.

## 6.2 Quebra de tratados da perspectiva do direito da União Europeia

Do ponto de vista do direito da União Europeia não existe muito o que se dizer no assunto. No caso *Sebbag*<sup>21</sup> a ECJ repetiu que liberdades fundamentais não prejudicam dupla tributação jurídica. Desde o princípio o Tribunal sustentou que a quebra dos tratados<sup>22</sup> não conflita com o princípio de cooperação leal (art. 4, 3, TEU) e que não infringe a obrigação dos Estados-membros de eliminar a dupla tributação, conforme disposto no antigo art. 220/293 EC. O raciocínio foi surpreendentemente, mas lógico. De acordo com o ECJ<sup>23</sup> e Gilly, art. 220 do Tratado EC (depois 293 EC) não tinham efeito direto. O Tribunal sustentou explicitamente que o art. 220/293: “não confere aos indivíduos quaisquer direitos que eles possam reclamar em seus tribunais nacionais”. Disto o ECJ decidiu no caso *Sebbag* que se não existiam direitos derivados do art. 220/293 EC, não podiam existir uma violação se um Estado promulgar legislação que contradiz suas obrigações de tratados.

## 7 A PERSPECTIVA COMPARADA

Esta perspectiva comparada é ainda um “trabalho em andamento”. Ainda estamos procurando por dados. Países que permitem a quebra de tratados são:

Austrália<sup>24</sup>, Austria<sup>25</sup>, Suíça<sup>26</sup>, Estados Unidos da América<sup>27</sup> e Reino Unido<sup>28</sup>.

<sup>20</sup> BFH v. 10.1.2012, IStR 2012, 426; v. 11.12.2013, DStR 2014, 306.

<sup>21</sup> ECJ, *Daniel Levy, Carine Sebbag / Belgium*, C 540/11, 19 September 2012.

<sup>22</sup> O ECJ não usou estas palavras, mas transcreveu este assunto em decisão que somente é disponível em Francês.

<sup>23</sup> ECJ, *Gilly*, C 336/96, 12 May 1998.

<sup>24</sup> *Kobetsky*, BIT 2005, 236 (245).



Países que não permitem quebra de tratados:

França<sup>29</sup>, Itália<sup>30</sup>, México<sup>31</sup>, Portugal<sup>32</sup> e Japão<sup>33</sup>.

---

<sup>25</sup> *Hohenwarter*, ECITLS vol. 2, 169 (184).

<sup>26</sup> *Bundesgericht*, BGE 99Ib, 39; BGE 112II, 1 (13); BGE 136III, 168 (172).

<sup>27</sup> *Infanti*, ECITLS (EC and International Tax Law Series) vol. 2, 366.

<sup>28</sup> *Roxan*, ECITLS vol. 2, 319.

<sup>29</sup> *Ress*, ZaöRV 1975, 445 (460 ff).

<sup>30</sup> *Arginelli/Innamorato*, ET 2008, 299 (300 ff.).

<sup>31</sup> *Ramos*, BIT 2010, 620 (622).

<sup>32</sup> *Teixeira/Williams*, INTERTAX 1994, 167 (168)

<sup>33</sup> *Hirobe*, AVR 1987, 39.