

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS
INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL**
**AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM
MATÉRIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA**
O REGIME DA LEI Nº 7.713, DE 22/12/1988
O REGIME DA LEI Nº 8.383, DE 30/12/1991
OS GANHOS DE CAPITAL E O PARECER
NORMATIVO Nº 12, DE 17/11/1992

Luiz Mélega
Advogado, Diretor Executivo do IBDT

1. Como ensina Araminta de Azevedo Mercadante, em bem elaborado estudo sobre "Convenções Internacionais", que figura às fls. 326/344 do volume 20 da Enciclopédia Saraiva do Direito, a capacidade dos Estados para concluir tratados ou convenções internacionais decorre da própria soberania de que são titulares.

À medida que os Estados transferem parte dos poderes de soberania para pessoas de direito interno (províncias, municípios, Estados federados) ou de direito internacional (uniões e organizações internacionais), é que essas outras pessoas passam também a se beneficiar com a mesma capacidade de concluir convenções ou tratados internacionais.

Pela Constituição Brasileira compete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, na forma prevista no artigo 21, I, da Carta Política.

1.1 Esse dispositivo refere-se à estrutura externa do Brasil, à sua atividade no plano internacional e, a despeito de eventuais repartições de funções entre o poder central e os Estados Federados, o Estado brasileiro constitui uma só pessoa de direito internacional, apresentando-se sob a forma de uma República Federativa, constituída sob o regime representativo pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

1.2 O Estado Federal é uma reunião de Estados formando um organismo central que absorve, sob o ponto de vista internacional, os Estados Federados, que não são individualmente soberanos, conservando apenas a sua autonomia interna. Só ao Estado central, ou seja, à União, compete manter relações internacionais.

Lembra Araminta A. Mercadante, no estudo citado, que a evolução do Brasil foi oposta à dos EUA, onde os Estados soberanos autônomos se uniram na federação, ao passo que o Brasil foi primeiramente império unitário, ainda que com certa autonomia provincial, passando em 1889 à República Federativa, resultante da descentralização das antigas províncias, que eram simples divisões administrativas, embora a Constituição Federal de 24/02/1891 haja adotado por modelo a do EUA.

1.2.1 Sobre o assunto vale reproduzir aqui o que escreveu Sacha Calmon Navarro Coelho, em precioso estudo que figura no vol. 31 da Coleção *Imposto de Renda - Estudos*, Editora Resenha Tributária, pág. 35, onde, dissertando sobre a "Validade e Extensão dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, Perante a Constituição Federal do Brasil de 1988", focaliza aspectos peculiares do federalismo brasileiro:

"A compreensão do tema exige ligeira comparação da federação no Brasil com as que são adotadas por outros países. O federalismo brasileiro, antes de tudo, é obra da razão política ao contrário de outros como o americano, o canadense, o suíço e até o alemão, que surgiram ao sabor de circunstâncias históricas. Nos EEUU, *v. gratia*, as colônias anglófonas, ciosas de suas respectivas autonomias, se reuniram primeiramente numa confederação de Estados soberanos para fazer a guerra contra a Inglaterra, e, vencida a pátria-mãe, continuaram confederados nos primeiros dias da paz que se seguiu ao tempestuoso conflito. Quando os pais da pátria se reuniram, quase secretamente, para dar ao "bom povo das colônias" uma Constituição verdadeira, tiveram que lidar com este senso arraigado de autonomia dos ESTADOS CONFEDERADOS, muito embora a confederação tivesse demonstrado a sua extrema ineficiência durante a guerra da libertação assim como nos primórdios da subsequente paz, trazendo enormes dificuldades a governabilidade dos Estados Unidos da América. Fizeram, pois, uma federação cheia de susceptibilidades. Até mesmo a competência da Suprema Corte como órgão de controle da constitucionalidade das leis ficou subentendida. Federalistas e Republicanos, uns forcejando pela autonomia dos Estados outros pelo reforço das prerrogativas do Poder Central se opuseram ferrenhamente. E, foi a Suprema Corte que nos primeiros tempos reforçou o poder da União perante os Estados-Membros, única maneira de fazer vingar o projeto nacional americano, enclausurado na tese compromissória da

"dupla soberania" entre a União e os Estados-Membros, consagrada na Constituição.

A autonomia legislativa dos Estados-Membros nos EEUU é perceptível ainda hoje. É ver que nalguns a pena de morte existe, noutros não. Nuns é possível divorciar-se com maior facilidade. Diferem as leis mercantis entre os Estados. Cada qual possui o seu direito, amplo e diversificado. O Direito federal sobrepõe os direitos locais mas não é extenso como no Brasil. Aqui a quase totalidade das fontes legislativas são federais; a União legisla privativamente sobre as principais matérias e ainda emite normas gerais em matérias deferidas à legislação dos Estados e Municípios.

Impende notar que inexistente nos EEUU um sistema orgânico exaustivo de repartição de competências tributárias e de conseguinte uma discriminação constitucional de receitas tributárias, como ocorre no Brasil, cujo federalismo é, rigorosamente, uma construção jurídica e política. Neste ponto, como noutros, a Constituição americana é um "living document", que escritores de nomeada, dizem ter sido proposital para que a Suprema Corte, arbitrando as circunstâncias, pudesse lhe atribuir o conteúdo devido em cada época, algo parecido com a *legem terrae* (law of the land) dos ingleses. Bem diferente é a situação no federalismo brasileiro, de arquitetura complexa, com atribuições minuciosas de competências legislativas, administrativas e jurisdicionais. Tudo isto converge para a conclusão de que a autonomia dos Estados-Membros nos EEUU é muito grande, o que obsta a interferência da União."

1.3 No Brasil podem os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, não obstante, celebrar acordos externos, desde que ocorra prévia autorização do Senado. Para Celso de Albuquerque Mello este fato estaria a indicar que a personalidade internacional desses entes não está completamente desaparecida, ainda que reconheça que a personalidade plena é da União Federal, já que as outras entidades não podem agir sem a autorização do Senado (*Curso de Direito Internacional Público* - Rio de Janeiro, Editora Freitas Bastos, 1969, vol. I). Marotta Rangel, lembrado por Araminta A. Mercadante, no estudo já mencionado, segue a mesma linha de pensamento.

1.3.1 Note-se, entretanto, que na vigência da Constituição Federal de 1988, a União também precisa de autorização do Senado para celebrar operações externas de natureza financeira (artigo 52, V).

1.4 Se considerarmos a multiplicidade dos interesses da União, e a sua necessidade de manter relações com os demais Estados que compõem a comunidade internacional, por meio de negociações, tratados, acordos e convenções, agindo na qualidade de pessoa jurídica, ver-se-á que a sua atuação só pode acontecer através das pessoas físicas encarregadas de a representarem. São elas o elo permanente das relações entre os Estados, como o Chefe de Estado, o Ministro das Relações Exteriores, os agentes diplomáticos e os cônsules. Haverá outros órgãos temporários, encarregados de missões precisas e determinadas.

1.5 O conjunto desses órgãos constitui o governo em sentido amplo. Em sentido restrito só abrange o Chefe de Estado.

As atribuições do Chefe de Estado são fixadas pelo direito constitucional. Chama-se Chefe de Estado a mais alta autoridade de um País, a quem cabe a representação do Estado.

2. Cuidando especificamente do Imposto Sobre a Renda, o Brasil assinou Convenção para Evitar a Dupla Tributação desse imposto com diversos países, entre eles a Alemanha Ocidental, a Argentina, a Bélgica, o Canadá, a Dinamarca, o Equador, a Espanha, a Finlândia, a Hungria, a Itália, o Japão, Luxemburgo, a Noruega, Portugal, o Reino Unido dos Países Baixos, a Suécia, a Tchecoslováquia, a República da Coreia e a República das Filipinas.

2.1 Esses "Tratados" consagram, como se sabe, o princípio da não discriminação ou da igualdade de tratamento, que tem sua fonte no artigo 24 da Convenção-Modelo da OCDE - Organização de Cooperação Econômica e Desenvolvimento, como explica Alberto Xavier, às fls. 101 do seu *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária. Para os "Acordos" contra a dupla tributação, o termo "nacionais" designa todas as pessoas físicas, que tenham nacionalidade de um Estado contratante, bem como todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num Estado contratante (artigo 24, nº 2 da Convenção Modelo).

3. Os "Tratados" atrás referidos, como ensina Gerd W. Rothmann, in *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação*, páginas 184 e seguintes, devidamente incorporados na ordem jurídica interna, têm primazia sobre as leis internas, por dispositivo expresso do Código Tributário

Nacional. Mesmo na ausência de disposição expressa, sua primazia decorre dos princípios gerais do Direito Internacional Público (*pacta sunt servanda*) e do Direito Interno (*lex specialis derogat generali*) e o princípio de que um ato só pode ser desfeito por outro que tenha obedecido a mesma forma.

3.1 De sua natureza como lei interna, ou como documento que tem a força desta, decorre que: **a** - pode ser invocado diretamente pelo contribuinte; **b** - deve ser aplicado de ofício pelas autoridades fiscais; **c** - pode ser submetido à apreciação dos tribunais internos.

Na sua interpretação deve prevalecer o respeito à boa-fé e à confiança dos contratantes, atendendo à intenção consubstanciada na declaração, evitando-se investigação sobre o pensamento íntimo dos declarantes.

3.2 A finalidade da interpretação desses "Acordos" seja na qualidade de leis internas, seja como tratados internacionais, é a de apurar a vontade objetivada neles contida, o que afasta a adoção de qualquer critério subjetivo para esse fim.

4. Como já foi dito, dispõe o artigo 21, I, da Constituição Federal em vigor, que compete à União manter relações com os Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais. No seu artigo 49, I, está escrito que é da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais, que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Já o artigo 84, VIII, prescreve que cabe privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Pode-se dizer, assim, que a celebração dos "Tratados" em causa constitui atividade de que participam, necessariamente, o Poder Executivo e o Poder Legislativo. A iniciativa deve ser do Presidente da República ou de representante especialmente designado para esse fim, devendo neste último caso o tratado ser ratificado "stricto sensu" pelo Presidente. Com a aprovação do Congresso Nacional encerra-se a conclusão do ato, geralmente através de decreto legislativo. Uma vez trocados os respectivos Instrumentos de Ratificação, o Presidente da República promulga o tratado, através de Decreto, determinando que seja cumprido tão inteiramente como nele se contém.

4.1 Cabe exclusivamente ao Presidente da República a iniciativa de denunciar os "Tratados" e as "Convenções", para o que deverá apresentar projeto de denúncia ou denunciá-los *ad referendum* do Poder Legislativo.

5. Observe-se, ainda, que a proibição de outorga de isenção heterônoma na ordem interna (artigo 151, III, da Constituição Federal vigente), como muito bem assinala o douto Sacha Calmon Navarro Coelho, não deve ser utilizada como argumento para impedir que a República Federativa do Brasil disponha sobre o regime tributário de bens e serviços tributados pelas unidades menores (Estados e Municípios), em tratados internacionais, já que o Estatuto Político reconhece os acordos aqui mencionados como fonte de direito (estudo citado, pág. 52).

5.1 O "Tratado", assinado pelo Presidente ou Ministro Plenipotenciário e referendado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do Estado em que residam.

Assim, a proibição de isenção heterônoma é restrição à capacidade tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo, explica esse ilustre estudioso do direito tributário, para quem o interesse nacional, por óbvias razões, há de ser por acima das conveniências estaduais e municipais internas. É o interesse nacional que há de orientar a exegese dos tratados.

5.2 A competência da União para celebrar as convenções em referência em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não afronta a teoria do federalismo e nem viola o federalismo posto na Constituição de 1988, de natureza concentracionária, como mostra o conhecido jurista no estudo atrás citado, onde alude ainda ao fato de o artigo primeiro da Carta Política atestar que a Nação brasileira é uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Esta República tem como um dos fundamentos básicos, o da Soberania, atributo cabível apenas aos Sujeitos de Direito Internacional. O Estatuto Constitucional outorga à União competência para manter relações com outros Estados, em nome da República e na pessoa do Presidente, que retém a competência específica para celebrar tratados, atos e convenções internacionais, com o beneplácito do Congresso Nacional. É o que quis o legislador constituinte através dos artigos 21, I; 84, VII; 84, VIII e 49, I, da Lei Maior, já atrás citados.

6. No Brasil a doutrina dominante se orienta no sentido de que o direito internacional é acolhido de pleno na ordem interna, de acordo como a concepção monista do direito, defendida e exposta com brilho pelo Professor Marotta Rangel (*Os Conflitos entre o Direito Internacional e os Tratados Internacionais* - Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, ano LXII, fasc. II, 1967, pág. 98). No pensamento do conhecido

mestre da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, a passagem das normas de uma para outra ordem jurídica ocorre com certo automatismo, dispensando o formalismo da teoria dualista, para cujos seguidores (Tripel, na Alemanha e Anzelotti, na Itália), as normas internacionais e as normas internas pertencem a duas ordens jurídicas distintas. Assim as normas jurídicas acertadas nos tratados internacionais constituem, no início, somente um modelo, devendo aquelas normas ser transformadas em direito nacional, procedimento que cabe a cada Estado contratante, em relação ao seu País (Gerd W. Rothmann, obra citada, fls. 19).

7. Face ao sistema constitucional exposto no item 4 deste escrito, pode-se admitir, acompanhando o Professor Gerd W. Rothmann (obra mencionada, fls. 25), que o Decreto Legislativo faz parte do processo de conclusão do tratado, da convenção ou acordo, não constituindo uma lei especial de incorporação ou transformação desses documentos internacionais em lei interna; decorre, nesse fato, que o direito brasileiro aderiu à teoria monista do direito, considerando a unidade deste.

7.1 Dessa concepção monista decorrem as conseqüências que expusemos no item 3.1 deste trabalho.

8. Com o advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, introduziu-se no mundo jurídico-tributário, e a partir de 1ª de janeiro de 1989, a figura do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (ILL), através do qual o sócio quotista, e bem assim o acionista ou o titular da empresa individual, ficavam sujeitos ao imposto de renda, à alíquota de oito por cento, calculado sobre o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas (artigo 35).

8.1 No artigo 36 dessa lei ficou estabelecido que os lucros tributados na forma atrás referida, quando distribuídos, não estariam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, com exceção daqueles pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

8.2 Com esse procedimento, isto é, fazendo a tributação incidir sobre o lucro disponível na empresa, independentemente de sua distribuição, o legislador quis possibilitar decisões de gestão, onde o imposto tornar-se-ia fator neutro, dando liberdade à empresa para incorporar ou distribuir os lucros, com obediência a um critério exclusivamente administrativo. Assim, apurado o lucro, distribuído ou não, ocorreria a incidência do tributo, ao contrário do que antes acontecia, onde a incidência estava ligada à sua distribuição, o que influenciava a decisão dos administradores, muitas vezes contrariando os interesses de sócios ou acionistas, principalmente quando minoritários.

9. Com a promulgação da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Unidade Fiscal de Referência - UFIR, e introduziu importantes modificações na legislação do imposto sobre a renda das pessoas físicas ou jurídicas, extinguiu-se o aludido imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, com referência ao que for apurado a partir de 1ª de janeiro de 1993, sem prejuízo, no entanto, da não-incidência do imposto na fonte, quando da distribuição do referido tributo a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no país (artigo 75).

9.1 No que respeita ao lucro distribuído a residentes ou domiciliados no exterior, o artigo 77 da mesma lei reduziu, a partir de 1ª de janeiro de 1993, de 25% para 15% a alíquota sobre eles incidente, ao passo que o artigo 76 suprimiu o chamado imposto suplementar de renda, previsto no artigo 43 da lei nº 4.131, de 03/09/1962, com a redação que lhe deu o artigo 1º do Decreto-lei nº 2.073, de 20/06/1983, relativamente aos triênios encerrados posteriormente a 31 de dezembro de 1991.

10. Viu-se, pelo exposto no item 9 (nove) deste escrito, que o imposto de 8% sobre o lucro líquido, apurado pelas pessoas jurídicas, deixou de existir relativamente aos lucros apurados a partir de 1ª de janeiro do corrente ano de 1993.

Mas nem por isso se restabeleceu a incidência do imposto de renda na fonte sobre a distribuição desses lucros, quando o beneficiário for pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País.

10.1 Mas, se o titular dos lucros ou dividendos for pessoa física ou jurídica que tenha residência ou domicílio no exterior, haverá a incidência do tributo na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), como determina o artigo 77 da mencionada Lei nº 8.383/1991. Essa disposição não distingue, como devia, entre beneficiários residentes ou domiciliados em Países com os quais o Brasil haja assinado "Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto Sobre a Renda" e aqueles residentes ou estabelecidos em nação que não tenha celebrado tais convenções.

10.2 Sabe-se que, por força das "Convenções" já referidas, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) que normalmente incidia sobre lucros ou dividendos pagos, creditados ou remetidos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, ficou reduzida para 15 (quinze por cento), excentuando-se os casos do Japão, onde a alíquota passou a ser de 12,5% e da Argentina, que manteve a alíquota de 25%.

10.3 Não resta dúvida que os "Acordos" em causa foram celebrados para beneficiar os investidores alienígenas que aqui aplicassem o seu

capital, concorrendo para o progresso da economia nacional. Mas, por força da reciprocidade, os brasileiros que investirem em Países com os quais o Brasil celebrou tais "Tratados", também serão beneficiados, porque não podem ser discriminados, devendo receber tratamento idêntico àquele dispensado aos nacionais do País onde investirem.

10.3.1 A tributação à base de 15% (quinze por cento) ou 12,5% (doze e meio por cento) significava, obviamente, um favorecimento, um incentivo, aos investidores estrangeiros, porque o lucro distribuído, antes do advento da Lei nº 7.713/1988, sujeitava os beneficiários aqui residentes a um imposto superior, retido pela fonte pagadora (23% ou 25% - Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, artigo 1º, inciso I, alíneas *a* e *b*).

10.3.2 Daí se conclui que, se a legislação do referido imposto aboliu a retenção do tributo na fonte, quando da distribuição do lucro ou dividendo, em se tratando de beneficiário residente ou domiciliado no País, nada pode ser cobrado quando os lucros ou dividendos sejam pagos, ou creditados, a sócio ou acionista com domicílio ou residência em País com o qual o Brasil haja celebrado "Convenção" com o propósito de evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda.

11. E assim é porque referidas "Convenções" proíbem tributação mais onerosa do que a prevista para os nacionais, que se encontrem na mesma situação dos residentes ou domiciliados no outro Estado contratante.

É o que acontece, a guisa de exemplo, com o "Tratado" firmado entre o Brasil e a Bélgica (Decreto Legislativo nº 76, de 1º/12/1972 e Decreto Executivo nº 72.542, de 30/07/1973), que no seu artigo 24 consigna expressamente essa proibição, nesses termos:

"Os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente que seja diferente o mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse outro Estado Contratante que se encontrem na mesma situação".

11.1 Se o artigo 75 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, aboliu o imposto de renda sobre o lucro das empresas, que incidiria sobre aqueles apurados a partir de 1º de janeiro de 1993, mantendo, porém, a não-incidência do tributo, sobre o que for distribuído a beneficiário residente ou domiciliado no País, o mesmo tratamento há de ser dispensado no que concerne à parcela de lucros distribuída a titulares domiciliados ou que residam em País com o qual o Brasil haja assinado esse tipo de "Tratado".

A pretendida cobrança do imposto, à alíquota reduzida de 25% para 15%, como está escrito no artigo 77 da mesma Lei, só pode abranger beneficiários estabelecidos ou residentes em nação com a qual não se tenha celebrado "Convenção" da natureza aqui discutida.

11.1.1 É o que decorre do que está registrado no artigo 98 do Código Tributário Nacional, segundo o qual os "Tratados" e "Convenções" revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Esse princípio, aliás, ganhou a eminência de amparo constitucional, porque inscrito no parágrafo 2º do artigo 5º da Carta Política de 05 de outubro de 1988, que inclui entre os direitos e garantias individuais, aqueles decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Isso mesmo já afirmou o Supremo Tribunal Federal em decisões proferidas no Recurso Extraordinário 71.154 (Diário da Justiça de 27/08/1971) e na Ap. Civ. nº 7.872, de 1943 - Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. 20, páginas 142/143). No mesmo sentido o acórdão nº R.E. 114.784 - SP - Revista Trimestral de Jurisprudência, vol. 126/804). Sacha Calmon Navarro Coelho, no estudo antes referido cita ainda acórdãos recentes, da Suprema Corte, nos recursos extraordinários 119814-1SP, 116.335-6-SP, 116.198-1-SP e 113.759-2-SP, todos prestigiando a supremacia do tratado internacional sobre o direito pátrio, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal, sem embargo de opiniões minoritárias relativamente à inconstitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

12. Pretendeu-se, alhures, que o princípio da não discriminação, como posto nas "Convenções" da espécie aqui mencionada, alcançaria apenas as hipóteses de estrangeiros residentes ou domiciliados no Brasil, que se encontrassem na mesma situação dos nacionais.

O argumento é, obviamente, sem propósito, e isso porque os estrangeiros residentes ou estabelecidos no Brasil não precisam de "Acordos" para garantir-lhes tratamento idêntico aos nacionais, que isso é princípio constitucional de exigência longeva na tradição brasileira, agora situado no artigo 5º do Estatuto Político vigente.

A "Convenção" se faz exatamente para estender a isonomia aos estrangeiros residentes ou domiciliados fora do País, porque é a estes que se torna necessário garantir a igualdade de direitos traduzida na cláusula que impede a discriminação.

13. Nessas condições, havendo as Convenções já referidas passado pelo crivo do Congresso Nacional, que as ratificou *lato sensu*, e sendo aprovadas

e postas em vigor por Decreto do Poder Executivo, devem ser cumpridas como nelas se dispôs, afastadas eventuais interpretações de autoridades, que lhes reduzem os efeitos ou lhes modifiquem o sentido.

13.1 E nem poderia o legislador ordinário, à vista do que prescreve o parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal em vigor, dispor de forma diferente da que foi convencionada pelas partes contratantes, aceita pelo Poder Executivo e aprovada pelo Congresso Nacional. É que a modificação ou a denúncia dos "Tratados" há de se fazer com observância das mesmas normas exigidas para a sua celebração, o que reclama atividade onde há de existir a manifestação da vontade do Presidente da República devidamente acolhida pelo Poder Legislativo. A "Convenção" não se completa, não se altera e nem se desfaz pela tão só manifestação de um desses dois poderes. É preciso o concurso de ambos.

14. Por essas razões, entendemos que a alíquota de 15% referida no artigo 77 da Lei nº 8.383, de 30/12/1991, só pode incidir sobre os lucros e dividendos distribuídos a sócios ou acionistas domiciliados ou residentes em Países com os quais o Brasil não celebrou "Tratado" ou "Convenção" para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda.

14.1 Mesmo porque, se assim não fosse, ficariam iguados os beneficiários desses rendimentos, independentemente do local em que residam ou estejam estabelecidos, sem nenhum benefício para os nacionais de nação que tenha celebrado esse tipo de "Acordo" com o Brasil.

14.2 Solução diversa daquela que aqui defendemos, produziria efeitos de denúncia da "Convenção" ou do "Tratado", porque desprezada cláusula que é da essência desses documentos, ou seja, aquela que assegura a observância do princípio da não discriminação ou da igualdade de tratamento. E a denúncia, como já se viu, só pode acontecer se assim o deliberar o Presidente da República, "ad referendum" do Congresso Nacional.

15. Não obstante, a violação das cláusulas desses "Tratados", na área fazendária, é prática que se nota com freqüência indesejada.

Exemplo disso é o Parecer Normativo nº 12, de 17 de novembro de 1992, onde, por equivocada interpretação, pretende-se que, ocorrendo alienação de participação societária decorrente de reinvestimentos de lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993, para apuração de eventual ganho de capital, as participações negociadas por residentes ou domiciliados no exterior deverão ser consideradas a custo zero, porque os lucros reinvestidos não teriam sofrido a incidência do imposto sobre a renda.

Nessa linha de pensamento, sem dúvida incorreta, a extinção do imposto sobre o lucro líquido, determinada pelo artigo 77 da Lei nº 8.383/91, teria conduzido à ab-rogação do parágrafo 3º do artigo 16 da Lei nº 7.713/1988; este dispositivo, dispondo sobre ganhos de capital, no caso de alienação de participações resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma já explicada no artigo 36 da referida lei nº 7.713/88, prescreve que o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário. A ausência de tributação relativa aos lucros reinvestidos, como consequência da extinção do ILL, modificaria o custo de aquisição da participação societária negociada, que neste caso seria zero.

Ora, se os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993, não mais sofrerão a incidência do ILL e nem do imposto de renda na fonte, quando pertencentes a beneficiários residentes ou estabelecidos no Brasil, igual tratamento deve ser reconhecido, como já se disse, pelo menos a beneficiários que residem ou sejam estabelecidos em países que celebraram, com o Brasil "Acordos Para Evitar a Dupla Tributação do Imposto Sobre a Renda", sejam os lucros aqui reinvestidos ou não.

16. E, no caso específico do Parecer Normativo nº 12/1992, ocorre um segundo e grave equívoco, porque o invocado parágrafo 3º do artigo 16, da Lei nº 7.713/1988, não se aplica aos ganhos de capital relativos a investimentos estrangeiros registrados no Banco Central do Brasil, porque está escrito no artigo primeiro da mencionada lei que as suas disposições, no que concerne a rendimentos e ganhos de capital, só abrangem aqueles auferidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

No que respeita a residentes ou domiciliados no exterior, continua em vigor o regime especial da Lei nº 4.131, de 03 de setembro de 1962, o qual foi explicitado pela Portaria MF nº 217, de 07/07/1987, segundo o qual o ganho de capital decorrente de investimentos estrangeiros registrados no BACEN é apenas o excedente ao total do capital registrado, que abrange o investimento inicial e os reinvestimentos originados de aumentos de capital por incorporação de lucros ou reservas, sem questionar-se se tais aumentos foram ou não tributados.

Veja-se, a esse respeito, o precioso parecer de Alberto Xavier, publicado no Repertório IOB de Jurisprudência, nº 03/93, Texto 1/5887.