

REsp Nº 426.945/PR: REGIME TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA

REsp nº 426.945/PR: International Taxation Regime and Double Taxation with respect to Taxes on Income¹

Ivaldo Guimarães Macieira Neto²

Sumário: 1 Introdução. 2 A Prevalência do Direito Interno e a revogação do diploma internacional – tese vencida. 3 A supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário – a tese vencedora. 4 Um aparte necessário: o regime jurídico tributário internacional e as peculiaridades do sistema constitucional tributário brasileiro e suas normas. 5 Conclusão. Referências

Resumo: A presente resenha trata da decisão proferida por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 426.945/PR intenta conhecer as razões jurídicas que motivaram os votos dos ministros no caso paradigmático, bem como demonstrar a tese prevalente sob uma perspectiva crítica, levando em consideração o sistema constitucional tributário brasileiro e os tratados, além de dimensionar a complexidade da questão discutida pela Corte – Superior Tribunal de Justiça - como dependente não apenas das normas jurídicas estatais, e, finalmente demonstrar a evolução jurisprudencial da Corte a despeito da permanência das controvérsias, pela primazia das normas internacionais.

Palavras-chave: Recurso Especial nº 426.945/PR, dupla tributação, tratado, Superior Tribunal de Justiça.

Abstract: This review is about the decision made during the judgement of “Recurso Especial nº 426.945/PR” and aims to investigate the legal reasons for the opinions of the Ministers on the case problem as well as demonstrate the prevalent thesis under a critical perspective, taking into account Brazilian constitutional system of taxation and treaties, moreover to scale the complexity of the issue discussed by the Court – “Superior Tribunal de Justiça” - dependent on not only the state legal Standards, and finally demonstrate the jurisprudential developments of that Court, despite the permanence of controversies, for the primacy of international law.

Keywords: Recurso Especial nº 426.945/PR, double taxation, treaty, Superior Tribunal de Justiça

1 INTRODUÇÃO

A proposta ora esboçada gravita em torno da problemática debatida na ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 426.945/PR. Por três votos a dois, a Primeira Turma do STJ deu provimento a recurso especial interposto pela empresa Volvo do Brasil Veículos LTDA., que em suas razões recursais arguiu ofensa ao art. 98 do Código Tributário Nacional, bem como às normas oriundas de tratados firmados pelo Brasil, a exemplo do art. 24 da Convenção entre Brasil e Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda.

¹ DOI deste artigo: <http://dx.doi.org/10.12957/cosmopolitan.2014.11912>.

² Aluno de graduação do curso de Direito da Universidade Estadual do Maranhão.

O arcabouço fático que ensejou a interposição do apelo especial foi a tentativa de procedência da tese previamente lançada em ação declaratória visando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica a obrigar a sociedade empresarial recorrente à retenção na fonte e ao recolhimento de imposto de renda sobre dividendos enviados a seu sócio residente na Suécia no ano-base de 1993³.

O acórdão de base, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4^a Região, manteve sentença que julgara improcedente o pedido autoral⁴, sob os seguintes fundamentos: i) inexistência de hierarquia entre leis ordinárias e tratados, tendo a legislação interna (Lei nº 8.383/91, arts. 75 e 77 e Decreto nº 1.041/94, art. 751) revogado o texto convencional que assegurava tratamento não discriminatório; ii) inexistência de violação ao princípio constitucional da isonomia, por ausente a relação de semelhança entre os sócios residentes no Brasil e na Suécia.

O caso ilustra a complexidade do fenômeno da tributação no plano do regime jurídico internacional, bem como serve de paradigma para a constatação de que embora seja prevalente a corrente doutrinária que condiciona a vigência interna do tratado ao ato legislativo de adaptação da norma internacional à norma nacional, a questão da dupla tributação internacional ainda origina dúvidas razoáveis acerca de qual norma aplicar *in concreto*, quando presente circunstância em que aparentemente se mostra antinômica a legislação interna em face de tratado interpretado à luz dos princípios de direito internacional.

Interessa-nos investigar as principais perspectivas relacionadas à dupla tributação de acordo com o regime jurídico tributário brasileiro em contraponto com o regime jurídico internacional, à luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça e dos princípios regentes da tributação internacional.

Para tanto, pretende-se: (i) a análise dos fundamentos dos votos dos ministros na ocasião do julgamento do Recurso Especial em questão; (ii) conhecer as teses doutrinárias e jurisprudenciais invocadas nos votos pelos ministros; (iii) demonstrar a tese prevalente, analisando-a sistemática e criticamente, com base nas peculiaridades próprias do ordenamento jurídico brasileiro, bem como com os princípios de direito internacional; (iv) dimensionar

³ REsp nº 426.945/PR, excerto do voto do Rel. Min. Teori Zavascki, p. 2 do Acórdão

⁴ Ibid, p. 2.

a complexidade da questão como dependente não apenas das normas jurídicas emanadas pelo Estado.

Para delineamento da controvérsia, interessa, inicialmente, o conhecimento das duas teses divergentes, com abundantes fundamentos jurídicos, lançadas pelos ministros do Superior Tribunal de Justiça na ocasião da apreciação da controvérsia.

2 A PREVALÊNCIA DO DIREITO INTERNO E A REVOGAÇÃO DO DIPLOMA INTERNACIONAL – TESE VENCIDA

A tese inicialmente lançada, capitaneada pelo Ministro Relator Teori Zavascki, inicialmente afastou a apreciação acerca de eventual ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária (art. 5º, §2º e art. 150, II, da Constituição Federal) por ser questão constitucional não sujeita à apreciação pela via do recurso especial, restringindo-se o mérito à apreciação de suposta ofensa ao art. 98 do CTN e ao art. 24 da Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, ratificada pelo Decreto nº 77.053/76.

Tomando dos argumentos da parte recorrente, o relator recomendou a observação da dicção dos arts. 10 e 24 da Convenção:

Artigo 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente por um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exercer:

a) 15 por cento no montante bruto dos dividendos se o beneficiário for uma sociedade (excluindo-se as sociedades de pessoas);

b) 25 por cento no montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar esta limitação.

Este parágrafo não ofertará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante ficam no outro Estado Contratante que paga os dividendos, um estabelecimento a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do artigo 7.

4. O termo “dividendos” usado presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição, ações de

empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Suécia tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá ai estar sujeito a um imposto retido na fonte, de acordo com a legislação brasileira.

Todavia esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referentes a esses lucros.

6. A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2 a) e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou retidos antes da expiração do 3º ano calendário, contado a partir do ano em que a Convenção entrar em vigor.

Artigo 24

Não Discriminação

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

2. O termo “nacionais” designa:

a) todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um Estado Contratante;

b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num Estado Contratante.

3. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possuir no outro Estado Contratante não será menos favorável do que as das empresas desse outro Estado Contratante que exerçam a mesma atividade.

Esta disposição poderá ser interpretada no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder às pessoas residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais os abatimentos e reduções de impostos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. As empresas de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente direta ou indiretamente por uma ou várias pessoas residentes do outro Estado Contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro Estado a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diversa ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas da mesma natureza desse primeiro Estado.

5. No presente Artigo, o termo “tributação” designa os impostos de qualquer natureza ou denominação.

(Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, ratificada pelo Decreto nº 77.053/76).

Analisando ambos os dispositivos, entendeu o relator que o regramento contido no art. 10 gozaria de especialidade em relação ao art. 24, por alinhar-se

perfeitamente à situação fática enfrentada, devendo ser aplicado de modo a reconhecer a possibilidade da tributação, desde que observados os limites quanto à alíquota do imposto, não se havendo de cogitar, pois, da existência de antinomia.

O relator Ministro Teori Zavascki considerou ainda que mesmo se existente fosse a antinomia entre a Convenção e a legislação interna superveniente, permaneceria sem razão a recorrente, tendo em vista que a antinomia se resolveria pela prevalência da legislação interna, conforme ressaltou o ministro, escudando seu raciocínio em antigo posicionamento do Supremo Tribunal Federal⁵.

De fato, a linha argumentativa do Ministro Zavascki encontra ressonância no entendimento jurisprudencial majoritário⁶. Esta inicialmente distinguiu duas ordens de eficácia dos tratados, uma ordem internacional, e a ordem interna, conforme esclareceu o relator:

Na ordem internacional, o tratado possui forma própria de criação e revogação, diferente da forma de criação e revogação das normas que atuam na ordem interna. A revogação das normas internacionais, na ordem internacional, será a denúncia; a revogação da norma interna, na ordem interna, ocorre com lei posterior (Lei de Introdução, artigo 2º).

(...)

Realmente, se a revogação de um tratado integrado à legislação interna somente fosse possível pela denúncia (forma de revogação na ordem internacional) estar-se-ia dando a tal tratado uma condição superior a das próprias normas constitucionais, pois em nossa Constituição inexistente dispositivo considerando irrevogável lei positiva pelo fato de ter sua origem internacional.⁷

Especificamente quanto à resolução de antinomias quando contrapostos diploma legislativo originário de tratado e legislação interna superveniente, materializam-se divergências em setores da doutrina tributarista, especialmente levando-se em conta a dicção do art. 98 do Código Tributário Nacional: “Art. 98. Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

⁵ Nesse sentido: STF, RMS nº 6.575/DF, Rel. Min. Henrique d' Ávila, Data do julgamento: 14/09/1959; e STF, RE nº 80.004/SE, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, Data do julgamento: 01/06/1977.

⁶ STF, RE nº 80.004/SE, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, data do julgamento: 01/06/1977; STF, ADIn nº 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, data do julgamento: 04/09/1997; STJ, REsp nº 37.065-5/PR, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, data do julgamento: 15/12/1993.

⁷ REsp nº 426.945/PR, excerto do voto do Rel. Min. Teori Zavascki, p. 6 do Acórdão.

Com efeito, vozes doutrinárias pronunciam-se ora num sentido, ora em outro. Neste ponto, transcreve-se a lição de Hugo de Brito Machado:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, por maioria de votos, pela prevalência de lei ordinária posterior ao tratado (RTJ 83/809). Tal entendimento fundou-se na ausência, na Constituição Federal, de norma garantidora da supremacia dos tratados em relação à lei ordinária. Em matéria tributária, porém, mesmo em face da orientação jurisprudencial da Corte Maior, tem-se de considerar o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional, de sorte que a lei posterior ao tratado, para prevalecer sobre ele, em matéria tributária, terá de ser uma lei complementar.

(...)

O argumento, porém, é inconsistente.

(...)

Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas.

Por outro lado, a alteração, por lei interna, de um tratado internacional, não tem apoio nos princípios da moralidade, que devem também presidir as relações internacionais. Alterando, por lei interna, regras de tratado internacional, o País perde credibilidade.

Assim, temos fortalecido o nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da Ciência do Direito, como no plano ético.⁸

Roque Antônio Carrazza, por sua vez, afirma:

Os tratados internacionais – convém frisarmos – podem versar quaisquer matérias, nada impedindo, pois, cuidem de assuntos tributários.

É bom termos presente, porém, que a fonte primária do Direito Tributário não é o tratado internacional, mas o decreto legislativo do Congresso Nacional que o ratifica. O tratado é, apenas, o pressuposto necessário e suficiente para que o decreto legislativo inove, em caráter inaugural, a ordem jurídica interna.

Percebemos, pois, que é inconstitucional o art. 98 do Código Tributário Nacional quando prescreve que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’.

Particularmente inaceitável, ao lume de nossa Constituição, a ideia de que os tratados ‘revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’.

É certo que os decretos legislativos que ratificam os tratados internacionais incorporam-se ao Direito interno brasileiro. Não é menos certo, porém, que quando isso acontece, alojam-se no mesmo patamar hierárquico das leis lato sensu (leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias e resoluções), podendo, deste modo, ser revogados ou modificados pela legislação interna (...) que lhes sobrevenha’.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 86 – 87.

Inexiste, pois, supremacia jurídica dos decretos legislativos que ratificam tratados internacionais (tributários ou não-tributários) sobre as leis federais, estaduais, municipais ou distritais'.⁹

Acompanhando o debate doutrinário, embora ainda seja prevalente o entendimento do Supremo Tribunal Federal pela paridade entre os tratados e as leis ordinárias internas, em julgamento recente (setembro de 2011), nos autos do RE 460.320, verificou-se indicativo de possível mudança desta orientação, conforme registrou Leandro Paulsen¹⁰, mencionando o Informativo nº 638 do STF:

(...) Ao apreciar a questão de fundo, o Min. Gilmar Mendes teceu considerações sobre a insubsistência da tese da paridade entre leis ordinárias e tratados internacionais no âmbito do Direito Tributário: "(...) Quanto à suposta afronta aos artigos 2º; 5º, II e § 2º; 49, I; 84, VIII, todos da CF, após digressão evolutiva da jurisprudência do STF relativamente à aplicação de acordos internacionais em cotejo com a legislação interna infraconstitucional, asseverou que, recentemente, esta Corte afirmara que as convenções internacionais de direitos humanos têm status supralegal e que prevalecem sobre a legislação interna, submetendo-se somente à Constituição. Saliou que, no âmbito tributário, a cooperação internacional viabilizaria a expansão das operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico, o combate à dupla tributação internacional e à evasão fiscal internacional, e contribuiria para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as nações. O relator frisou, no entanto, que, pelas peculiaridades, os tratados internacionais em matéria tributária tocariam em pontos sensíveis da soberania dos Estados. Demandariam extenso e cuidadoso processo de negociação, com a participação de diplomatas e de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a permitir que esse instrumento atinja os objetivos de cada nação, com o menor custo possível para a receita tributária de cada qual. Pontuou que essa complexa cooperação internacional seria garantida essencialmente pelo pacta sunt servanda. Nesse contexto, registrou que, tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo reivindicaria a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que diante da legislação infraconstitucional, notadamente no que se refere ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento colocaria em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional. Reputou que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, conflitaria com princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27). Dessa forma, reiterou que a possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (treaty

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 2012.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 1717.

override), inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional. Concluiu, então, que o entendimento de predomínio dos tratados internacionais não vulneraria os dispositivos tidos por violados. Enfatizou que a República Federativa do Brasil, como sujeito de direito público externo, não poderia assumir obrigações nem criar normas jurídicas internacionais à revelia da Constituição. Observou, ainda, que a recepção do art. 98 do CTN pela ordem constitucional independeria da desatualizada classificação em tratados-contratos e tratados-leis. (...) Após, pediu vista o Min. Dias Toffoli. (RE-460320)” (Informativo 638 STF, set/11).

Inobstante, na ocasião do julgamento do REsp nº 426.945/PR em análise, o ministro relator votou pela negativa de provimento ao apelo especial, acrescentando que caso admitido que o referido acordo internacional, analisado isoladamente, conferiria o tratamento fiscal pretendido pela recorrente, permaneceria inviável sua aplicação, pelo fato de a segunda parte do art. 98 do CTN aplicar-se somente em face de tratados contratuais, o que não seria o caso, uma vez que, nos termos do voto do relator, o tratado em tela seria indubitavelmente um acordo normativo.

A corrente capitaneada pelo relator Teori Zavascki foi acompanhada pelo Ministro Luiz Fux, que em seu voto consignou:

A realidade é que hodiernamente a jurisprudência maior fincou um marco de submissão dos tratados a lei interna, fator de relevância maior in casu, porquanto a cognição é exercida por um tribunal de precedentes, cujo escopo não é reiterar a discussão travada senão acompanhar a função uniformizadora de seus julgados e com mais razão do E. Supremo Tribunal Federal, com o que imprime o timbre da isonomia, marcante nos sistemas do common law.

(...)

Deveras, o art. 150, II, da Constituição Federal trata da vedação de discriminação entre os entes federados em nada aplicando-se às sociedades estrangeiras, tanto que, quando o legislador constitucional pretender eximir o alienígena e equipará-lo ao nacional, o fez expressamente, consoante o caput do art. 5º do Texto Maior.

Por fim, sob o enfoque axiológico recebe as bênçãos da razoabilidade a taxação engendrada, por isso que o capital remetido para alhures não fomenta a economia interna, diversamente se a empresa, mesmo estrangeiras, aqui estivesse situada.¹¹

Sob esses fundamentos, acompanhou o ministro Luiz Fux, quarto ministro a votar, a corrente inicial sustentada pelo ministro relator, sustentada na prevalência, no caso em tela, da legislação interna superveniente, bem como na

¹¹ REsp nº 426.945/PR, excerto do voto do Min. Luiz Fux, p. 34 e 38 do Acórdão.

inaplicabilidade do princípio da isonomia e da vedação de discriminação em matéria tributária.

Embora a fundamentação demonstrada na tese inicial formada pelo ministro-relator tenha se espelhado em precedentes anteriores do próprio Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, conforme já demonstrado, importa ponderar acerca das implicações da argumentação deduzida.

Por um lado, a referida tese acaba por reconhecer que os tratados em matéria tributária representam questão sensível à soberania dos Estados: sendo a política fiscal normalmente elemento importante componente da política macroeconômica dos Estados, o fato de se conferir prevalência à legislação interna superveniente evidentemente evitaria o risco de engessamento da política macroeconômica nacional, dado que as normas firmadas em tratados poderiam ser revogadas pela legislação infraconstitucional superveniente.

Por outro lado, tese da prevalência da legislação superveniente a um só tempo importa na violação da regra *pacta sunt servanda* – que além de regra jurídica, trata-se de verdadeiro imperativo ético -, produzindo consequências na relação de cooperação entre os Estados, prejudicando a manutenção da boa-fé e na segurança jurídica dos acordos, bem como negando vigência a princípios jurídicos tais como o da isonomia e da vedação de discriminação em matéria tributária.

2 A SUPREMACIA DO PRINCÍPIO DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO DO REGIME INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO – A TESE VENCEDORA

Logo após o voto do relator, abriu-se corrente dissidente, capitaneada pelo ministro José Delgado, que afirmou que as construções doutrinárias e jurisprudenciais utilizadas pelo relator em seu voto foram constituídas antes da Constituição de 1988, não sendo adequadas ao momento atual.

Discorrendo sobre o alcance do art. 98 do CTN com vistas à resolução do caso em debate, afirma que toda a construção a respeito da prevalência da legislação interna com poder de revogar tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi realizada tendo em vista os denominados tratados-contratos e não os tratados normativos.

Subsequentemente, o Ministro Delgado invocou o chamado princípio internacional da não discriminação tributária, tratado no campo do Direito Tributário como secção do ramo dos Direitos Humanos: “recordo-me bem que a doutrina defende que, em face dos fenômenos globalizantes, deve ser evitada a dupla tributação que, por si só, já representa aquilo que alguém chama de confisco internacional”¹², sendo a dupla tributação entendida como o fenômeno ocorrido quando uma nação tributa um fato gerador, e outra igualmente efetua a mesma cobrança.

O Ministro José Delgado, acompanhando parecer constante dos próprios autos, afirmou que o Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de tratamento equiparado (art. 2º da Lei nº 4.131/62), que foi recepcionado pelo art. 172 da Constituição de 1988.

Sustentou que existente um tratamento equiparado acolhido no art. 150, II da Constituição Federal que, embora dirigido à ordem interna, também seria dirigido às relações externas, como resultado da incidência da limitação constitucional ao poder de tributar citada (art. 150, II da CF/88) e da Lei nº 4.131/62.

Embora até tal momento de seu voto o ministro divergente houvesse lançado mão de fundamentos escudados na legislação interna, prosseguiu destacando a relevância de não se olvidar o intérprete, no caso, dos princípios de direito internacional tributário:

No momento em que há um tratado entre o Brasil e a Suécia que, no art. 24, impede a dupla tributação, não obstante o Ministro Relator ter feito a distinção entre nacional e residente, não vejo como permitir-se a dupla tributação, com a devida vênia, nessa visão, porque o conteúdo é principiológico, acima da norma. O objetivo é evitar a dupla incidência.¹³

Na linha argumentativa adotada pelo Ministro José Delgado, o Convênio estaria em harmonia com diversos princípios regentes das relações jurídicas tributárias internacionais, tais quais o princípio da vedação de tratamento discriminatório em matéria tributária e o princípio de uniformidade de tratamento tributário.

In fine, o Ministro José Delgado concluiu seu voto afirmando que no caso específico, não seria aplicável o entendimento do Supremo Tribunal Federal pela

¹² REsp nº 426.945/PR, excerto do voto do Min. José Delgado, p. 11 do Acórdão.

¹³ REsp nº 426.945/PR, excerto do voto do Min. José Delgado, p. 13 do Acórdão

prevalência da legislação interna em detrimento dos tratados firmados, uma vez que, segundo opinou, a legislação tem aptidão a revogar, contudo desde que em incompatibilidade com os princípios que regem o atual sistema das relações internacionais, uma vez que estes estariam acima das normas infraconstitucionais.

Assim votou pelo provimento do recurso, no que foi acompanhado pelo ministro Francisco Falcão, terceiro ministro a votar, que entendeu pela ausência de relevância do art. 10 da Convenção ao caso concreto, uma vez que este dispositivo limita o percentual do tributo retido, mas não afasta a regra de isonomia.

Coube à ministra Denise Arruda o “voto de Minerva”, uma vez verificado o impasse após a demonstração dos quatro primeiros votos.

Entendeu inicialmente a ministra Denise Arruda ser do alcance do art. 98 do CTN a vedação ao desrespeito ao tratado ou sua alteração por lei interna, motivo pelo qual invocou novamente o art. 24 da Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, ratificada pelo Decreto nº 77.053/76.

Segundo a ministra, o citado dispositivo da Convenção buscou assegurar que a tributação fosse a mesma entre nacionais e não-nacionais, de forma a especificamente assegurar tratamento isonômico entre sócios de nacionalidades distintas.

Nesta senda, a legislação superveniente – *in casu*, a lei nº 8.383/1991, art. 75 -, maculado o princípio da isonomia tributária, impondo tratamento discriminatório entre os sócios, utilizando como fator discriminador a residência ou domicílio no País:

Art. 75. Sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não-incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País.

Art. 77. A partir de 1º de janeiro de 1993, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento.

Nos termos dos dispositivos legais *supra*, as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil gozariam de isenção do imposto de renda

retido na fonte (IRRF) sobre o lucro líquido apurado no exercício de 1993, e *contrario sensu*, desde 1º de janeiro de 1993, o IRRF incidente sobre lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas não residentes no Brasil passaria a ser de 15% (quinze por cento), importando em discriminação baseada apenas no domicílio e residência dos sócios, no mesmo período temporal.

Observado o tratamento considerado discriminatório, a ministra Denise Arruda seguiu acrescentando motivação nova à tese pelo provimento do recurso. Partiu do pressuposto de que a Convenção entre ambos os países constitui uma relação de especialidade (norma especial), de modo que o descumprimento da norma constante do art. 24 da Convenção importaria em verdadeiro tratamento discriminatório.

E por fim concluiu a ministra:

Em conclusão, se o tratado deveria ser observado pela lei interna subsequente; se o mesmo tratado conteria uma relação de especialidade; se foi desconsiderado o princípio da isonomia tributária entre os sócios; se houve igualmente discriminação entre os sócios da mesma empresa, cujo *descrímen* foi fundado apenas no fato residência e/ou domicílio de cada um, a meu ver, está claramente evidenciada a violação do art. 98 do CTN e do art. 24 da Convenção Brasil-Suécia.¹⁴

Nesses termos, votou a ministra Denise Arruda pelo provimento do Recurso Especial, prevalecendo a corrente divergente inaugurada pelo ministro José Delgado no sentido da imposição da norma consignada no tratado, bem como dos princípios regentes da tributação internacional.

Sob o prisma de uma interpretação sistemática das normas jurídicas citadas pelos ministros ao longo do julgamento, a tese divergente vencedora, considerando os princípios e regras passíveis de incidência ao caso, reforçou o caráter normativo dos princípios jurídicos da tributação internacional, impondo sua efetividade.

Não obstante, deve-se observar que a corrente divergente contribuiu – especialmente se levarmos em conta os já citados argumentos deduzidos pela ministra Denise Arruda – para a reflexão da questão sob um ponto de vista distinto da concepção defendida pela corrente representada pelo ministro-relator, visto que a divergência considerou como elementos importantes ao deslinde da controvérsia, as premissas da relação de especialidade do tratado

¹⁴ REsp nº 426.945/PR, excerto do voto do Min. Denise Arruda, p. 46 do Acórdão.

relativamente à legislação interna, e da necessidade de observação das normas consignadas no tratado pela legislação superveniente, conforme expressa redação do art. 98 do Código Tributário Nacional.

3 O REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E AS PECULIARIDADES DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS NORMAS

O julgamento do REsp nº 426.945/PR demonstrou a complexidade das relações jurídicas tributárias alçadas ao plano internacional, quando firmado tratado a vincular os Estados envolvidos.

A formação dos tratados no direito constitucional brasileiro, especificamente sua fase de celebração, revelam tratar-se de um processo que é simultaneamente internacional e interno (art. 21, I, 84, VIII e 49, I, da Constituição Federal).

Assegurando o Estado brasileiro, como o faz, a nível constitucional, a vigência de direitos e garantias decorrentes dos tratados em que é parte (assim mesmo o art. 5º, §2º da Constituição Federal), isso significa, como bem refere seguimento doutrinário¹⁵, que o próprio Estado brasileiro detém o dever de conformar a sua ordem interna com o direito internacional convencional, não podendo portanto emitir leis infraconstitucionais contrárias às normas daquele.

Indubitavelmente contribuiu à divergência delineada, a confusa redação do art. 98, ao referir-se a “revogação” da lei interna pelos tratados. Em verdade, não se afigura razoável conceber um fenômeno ab-rogativo, dado que a lei interna mantém sua eficácia em toda plenitude nos casos excluídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se de verdadeira limitação de eficácia da lei interna a certos casos.

Embora ainda majoritário o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a lei interna superveniente é capaz de revogar o tratado pelo fato de este possuir status de lei ordinária interna, a bem da verdade tem a doutrina evoluído suas concepções pela possível prevalência da norma internacional, como demonstra Sacha Calmon Navarro Coêlho, em posicionamento inclusive semelhante ao invocado pela ministra Denise Arruda na ocasião do julgamento do Recurso Especial em comento:

¹⁵ Nesse sentido, cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 555.

(...) o Estado brasileiro não quis deixar na disponibilidade do legislador ordinário a vigência de normas de origem não unilateral. Daqui decorrem duas conclusões: (a) a de que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei; e (b) a de que, em caso de conflito, o tratado se sobrepõe à lei interna.

(...)

Note-se que a supremacia hierárquica dos tratados sobre as leis internas tem como efeito exclusivo proibir a sua revogação por leis internas subsequentes, não sendo porém fundamento da sua ‘aplicação prevalente’ (Anwendungsvorrang). É que, ainda que tratado e lei ordinária tivessem paridade de valor hierárquico, a aplicação prevalente do primeiro resulta diretamente de uma relação de especialidade.¹⁶

Aparentemente, ante ao impasse resultante do entendimento jurisprudencial majoritário, dos princípios regentes da tributação internacional, e do procedimento de recepção pelo ordenamento jurídico constitucional brasileiro das normas oriundas de tratados internacionais, se afigura razoável sustentar a prevalência da norma internacional por conta de uma relação de especialidade, quando verdadeiramente possível no caso concreto.

Navarro Coêlho, recordando-se do magistério de Francisco Rezek, afirmou que “o art. 98 construiu, no Direito Tributário, uma regra de primado do Direito internacional sobre o Direito interno”.¹⁷

Frise-se que a complexidade da matéria não deve ser apenas analisada sob o prisma jurídico-normativo: em matéria tributária, a questão do posicionamento das normas e acordos internacionais em relação ao ordenamento jurídico interno enfrenta dificuldades significativas quando, por exemplo, tratamos do fenômeno da extrafiscalidade.

Ao discorrer sobre a extrafiscalidade, ilustra Leandro Paulsen que

os tributos são utilizados não apenas com finalidade fiscal (obtenção de receita), mas também com a finalidade extrafiscal, o que ocorre, e.g., quando se tributa pesadamente a propriedade que não cumpre sua função social ou quando se utiliza o imposto de importação para regular o comércio internacional.¹⁸

Deste modo, a extrafiscalidade pode nos conduzir a perspectivas diferentes quanto à resolução das aparentes antinomias entre as normas internas e as normas positivadas a partir de tratados internacionais.

¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 555 – 556.

¹⁷ *Ibid*, p. 551.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Op. cit*, 2012, p. 12.

Se, de um lado, no contexto de uma exação com caráter extrafiscal, optar-se pela primazia da norma internacional, sacrificar-se-ão as ferramentas estatais de interferência na conduta dos agentes econômicos nacionais, bem como dos estrangeiros praticantes de atividades econômicas no país.

Mesmo em se tratando de tributo revestido de caráter eminentemente fiscal, a adoção do entendimento em favor da primazia da norma internacional provocaria logicamente impactos inevitáveis no regime de arrecadação fiscal.

Por outro lado, a opção pela prevalência absoluta da norma interna sobre a norma internacional implicaria em violar os princípios regentes da tributação internacional, não se devendo olvidar que cada vez mais tem sido classificados os direitos e garantias dos contribuintes também como direitos humanos.

O alerta acerca da amplitude dos fatores a serem considerados faz-se necessário no momento em que a relação jurídica tributária e as peculiaridades do sistema tributário nacional constituem fatores complicadores adicionais à questão de fundo competente ao direito internacional.

4 CONCLUSÃO

O precedente em comento, longe de tomado ao acaso, foi eleito por constituir verdadeiro paradigma no entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça acerca da aplicação das normas internacionais obstativas da dupla tributação em face do regime jurídico tributário nacional, e à luz dos princípios de direito internacional atinentes à matéria tributária.

O REsp nº 426.945-PR representou a ampliação do acolhimento da tese da primazia do direito internacional em matéria de incidência das normas consignadas em tratados sobre matéria tributária, contribuindo para uma revisão do entendimento da Corte Superior, baseado na antiga concepção firmada pelo Supremo Tribunal Federal acerca da primazia da legislação interna.

A questão, contudo, como se faz possível verificar, não se faz adstrita tão somente à discussão jurídico-normativa, vez que envolve também a consideração de variáveis de ordem política e econômica, especialmente quando o entendimento pela primazia da norma internacional acaba por impactar a atividade de arrecadação fiscal do Estado.

A despeito das controvérsias esboçadas, parece indubitável o progressivo refino do entendimento jurisprudencial e doutrinário pela harmonização do

regime jurídico tributário brasileiro com o regime jurídico tributário regido pelas normas – especialmente princípios - de direito internacional.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao/htm.

BRASIL, **Decreto Legislativo nº 77.053 de 19 de janeiro de 1976**. Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Suecia/Dec770531976.htm.

BRASIL, **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

BRASIL, **Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 1.325.709/RJ**. Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília: 2014.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 426.945/PR**. Recorrente: Volvo do Brasil Veículos LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília: 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Victor. **Mantega: MP das coligadas obrigará Vale a se enquadrar**. Estadão, São Paulo, 24 de abril de 2014, Seção Economia, disponível no [sítio eletrônico: http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,mantega-mp-das-coligadas-obrigara-vale-a-se-enquadrar,182871e](http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,mantega-mp-das-coligadas-obrigara-vale-a-se-enquadrar,182871e).

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.