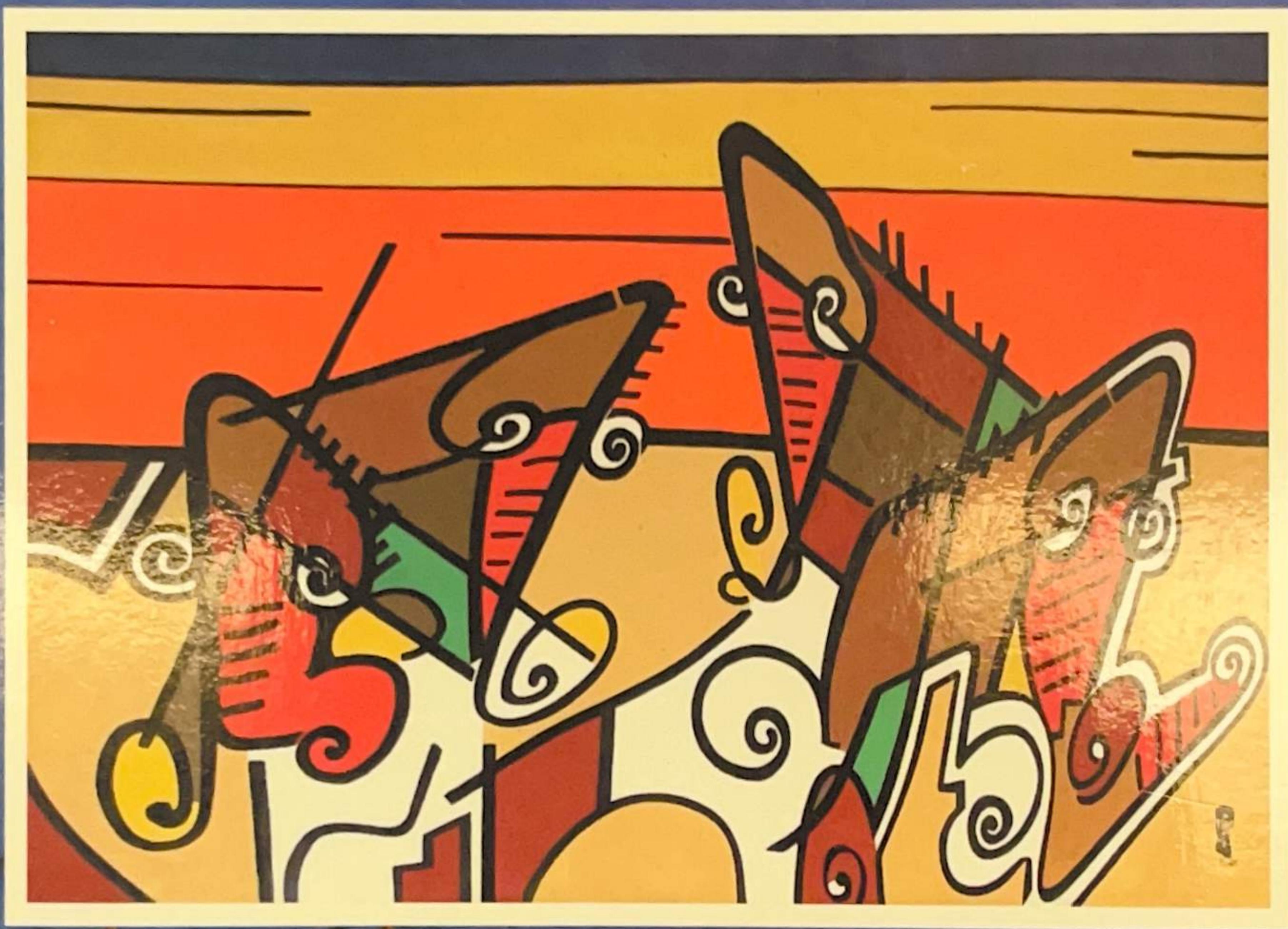


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



189

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

189

(JUNHO - 2011)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)

Detalhe da obra

“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão

Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Conselho da Justiça Federal, Tribunal Regional Federal da 1^a, 2^a, 4^a e 5^a Regiões



Francisco Baratti
é o autor da pintura reproduzida em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site www.dialetica.com.br canto superior, esquerdo, pode-se realizar BUSCA que possivelmente facilitará muito a localização de textos sobre assuntos de seu interesse.
A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*. Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

que a jurisprudência revertida seja do STJ, porquanto, a rigor, aquele específico aspecto não se confunde com a (in)correção da nova interpretação que se deu ao dispositivo legal pertinente ao “mérito”.

Aqui, um ponto merece registro: o Ministro Teori Zavascki, nos EREsp n. 738.689/PR, afirmou ser inviável adotar a técnica naquela sede também porque o recurso especial, como o extraordinário, “supõe que as teses jurídicas em debate tenham sido minimamente prequestionadas, o que não ocorreu relativamente à ‘modulação’ proposta”. Embora o STF não tenha feito esta exigência para apreciar a modulação no RE n. 377.457/PR (isenção de Cofins das sociedades civis), talvez não seja ocioso provocar o tribunal via embargos de declaração a se manifestar sobre as questões constitucionais envolvidas, para que o extraordinário tenha passagem sob o amparo da Súmula n. 356/STF.

O Superior Tribunal de Justiça e a Aplicação do Tratado Brasil-Suécia para evitar a Dupla Tributação da Renda: Crítica ao Acórdão do Recurso Especial 426.945

Marciano Seabra de Godoi

1. Conteúdo do Recurso Especial e Voto do Relator Originário (Ministro Teori Zavascki)

No Recurso Especial 426.945 (*DJ* 25.8.2004, Relator para o Acórdão o Ministro José Delgado), o Superior Tribunal de Justiça decidiu questão envolvendo pretenso conflito entre um tratado internacional de dupla tributação (tratado Brasil-Suécia, Decreto 77.053/1976) e uma lei ordinária posterior (Lei 8.383/1991, arts. 75 e 77). A Lei Ordinária dispôs que, em 1993, o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido não incidiria sobre a distribuição do lucro a pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil, incidindo, contudo (à alíquota de 15%, conforme o art. 77 da Lei 8.383), sobre a distribuição a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior.

A principal alegação do contribuinte, recorrente no REsp 426.945, era que a diferenciação promovida pelo art. 75 da Lei 8.383 (exigir o imposto sobre a distribuição de lucros para não residentes e não exigir o imposto sobre a distribuição de lucros a residentes) violava o art. 24 do tratado, que dispõe sobre a não discriminação.

O Relator originário, Ministro Teori Zavascki, decidiu - a nosso ver corretamente - que não havia antinomia alguma entre a lei ordinária e o tratado Brasil-Suécia. Com efeito, os tratados contra bitributação firmados pelo mundo afora proíbem em seu art. 24 que um Estado contratante (no caso, o Brasil) submeta uma empresa do outro Estado contratante (no caso, uma empresa sueca) a uma “tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa” do que aquelas a que estiverem sujeitas as empresas brasileiras “que se encontrem na mesma situação” das empresas suecas. Ora, uma regra básica e tradicionalíssima na aplicação do art. 24.1 dos tratados de bitributação é que o critério da residência (que não se confunde com o da nacionalidade) pode perfeitamente justificar um tratamento distinto pela legislação doméstica dos Estados contratantes.



Marciano Seabra de Godoi
é Mestre e Doutor em Direito Tributário,
Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e Advogado.

A empresa sueca teve um tratamento distinto (mais agravado) pela legislação brasileira não por ter sido constituída de acordo com as leis da Suécia (critério da nacionalidade), mas sim por ser residente fora do Brasil (critério da residência). Da mesma forma, uma pessoa física de nacionalidade sueca, caso seja residente na Suécia e não no Brasil, naturalmente não está “na mesma situação” que os residentes brasileiros e, portanto, o tratado não garante em seu art. 24¹, a essa pessoa física residente na Suécia, o mesmo tratamento que a legislação doméstica brasileira concede aos residentes no Brasil.

O que o art. 24.1 do tratado Brasil-Suécia veda é que nacionais brasileiros ou suecos (pessoas físicas ou jurídicas) sejam diferenciados *pela sua condição mesma de nacionais brasileiros ou suecos*. Daí a explicitação no texto convencional - explicação universal nos tratados desse tipo e para fins dessa cláusula de não discriminação - no sentido de que os nacionais de um Estado que não podem ser tratados diferentemente são os nacionais “que se encontram na mesma situação” dos nacionais do outro Estado.

Caso a empresa sueca fosse residente no território brasileiro, então seu tratamento fiscal não poderia ser distinto do tratamento que o Direito Tributário doméstico do Brasil dá às empresas brasileiras aqui situadas e que exercem a mesma atividade. Isso é o que dispõe o art. 24.3 do tratado Brasil-Suécia. Mas quem é residente na Suécia não se encontra “na mesma situação” de quem é residente no Brasil, e isso nada tem a ver com tributar distintamente levando em conta a nacionalidade de pessoas físicas ou jurídicas, posição aliás já manifestada com total clareza por Alberto Xavier². Discriminar com base na “nacionalidade” é o que veda o art. 24.1 do tratado. Aliás, a residência é universalmente a “situação” ou a “circunstância” que mais provoca diferenciações de tratamento no Direito Tributário doméstico ou internacional. O próprio tratado dá a todo tempo tratamento distinto a situações em que uma pessoa é ou não residente dos Estados contratantes.

¹ Art. 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 encontram 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 não 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.

² No presente artigo, o termo ‘tributação’ designa os impostos de qualquer natureza ou denominação.”

Na doutrina do Direito Tributário internacional, essa questão não desperta polêmicas. São copiosas as referências no sentido de que o art. 24.1 dos tratados de dupla tributação (sejam os tratados feitos à base do modelo da ONU, sejam os feitos à base do modelo da OCDE) não veda que a legislação doméstica faça diferenciações tomando por base a residência de pessoas físicas ou jurídicas. Klaus Vogel, por exemplo, interpretando a expressão “que se encontram sob as mesmas circunstâncias” contida ao final do dispositivo do art. 24 da generalidade dos tratados, afirma categoricamente que “uma das circunstâncias específicas que não gera a aplicação do art. 24 (1) é aquela de tratamento menos favorável de não-residentes, mesmo que no caso concreto se trate de nacionais do outro Estado contratante”³.

Esse posicionamento de Vogel (que, como visto antes, é também o de Alberto Xavier) encontra total respaldo nos *Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE*, que afirmam textualmente, por diversas vezes⁴ que o art. 24 dos tratados não impede que os Estados contratantes estabeleçam tratamentos diferenciados tomando por critério a residência dos contribuintes. Aliás, em 1992 o próprio modelo de convenção da OCDE foi alterado, para se explicitar que as “mesmas circunstâncias” mencionadas no art. 24.1 dos tratados se referem, especialmente, ao critério da residência. Essa mudança de redação do modelo teve caráter meramente expletivo, e as convenções mais recentes firmadas pelo Brasil já incorporam cláusulas nesse sentido.

Por tudo isso, causa espanto que nenhum dos Ministros que votaram depois do Ministro Zavascki no REsp 426.945 tenham levado em conta este que nos parece o fundamento mais forte do seu voto⁵, fundamento aliás já contido na decisão de primeiro grau, confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

O voto do Ministro Zavascki, após ter corretamente identificado que nada no tratado Brasil-Suécia contrariava a regra da Lei 8.383 contestada pelo contribuinte, introduziu em seu voto um segundo argumento. Esse segundo argumento afirma que, mesmo que houvesse contrariedade entre a Lei 8.383 e o tratado, de todo modo a lei ordinária posterior prevaleceria sobre o tratado, pois o art. 98 do CTN, em sua parte que determina que os tratados “serão observados pela [legislação] que lhe sobrevenha”, somente faria referência aos tratados *contratuais* e não aos tratados *nor-*

³ Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3ª edição, Haia-Londres-Boston: Kluwer Law International, 1997, p. 1.290, item 29a. Heleno Taveira Tôrres (“Capital Estrangeiro e Princípio da Não-discriminação Tributária no Direito Interno e nas Convenções Internacionais”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87, São Paulo: Dialética, dezembro de 2002, pp. 33-53) defende posição oposta à de Vogel, de Alberto Xavier e dos comentários oficiais ao modelo da OCDE, argumentando que o art. 24 dos tratados veda que o Direito interno de um país signatário impeña tratamento diferenciado entre nacionais dos países signatários, mesmo que um dos nacionais seja residente e o outro não. A nosso ver, o autor brasileiro está equivocado: uma pessoa residente não está “na mesma situação” de uma pessoa não residente, e o art. 24 dos tratados veda tratamento distinto entre nacionais de um e outro país que se encontram “na mesma situação”. Repita-se que a residência é de longa data a “situação” ou a “circunstância” que mais provoca diferenciações de tratamento no Direito Tributário doméstico ou internacional.

⁴ Vide especialmente os itens 7 e 8 dos Comentários ao art. 24 (OECD Committee on Fiscal Affairs. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version 17 July 2008, Paris: OCDE, 2008, pp. 286-287).

⁵ A conclusão do Ministro foi a seguinte: “Enfim, a presente hipótese é regada pelo art. 10 da Convenção, o qual em nada se indispõe com a legislação nacional posterior. O item 1 do art. 24 pressupõe perfeita identidade de situações entre os nacionais, o que não se verifica no caso, em que se compararam sócios residentes no Brasil e na Suécia.”

mativos. Como, segundo o Ministro Zavascki, as convenções de dupla tributação são tratados *normativos*, sua conclusão foi a de que, no caso concreto, o art. 98 do CTN não representaria óbice para que a legislação interna quebrasse o disposto no tratado. Deixou claro, ainda, o Ministro, que interpretar o art. 98 do CTN no sentido de que o mesmo determinaria hierarquia supralegal aos tratados seria condenar o artigo a uma “flagrante inconstitucionalidade”.

Quanto a esse segundo argumento, não estamos de acordo com o Ministro Zavascki. Por três razões. Em primeiro lugar, não procede a diferenciação entre tratados *normativos* e tratados *contratuais*, condicionando a aplicação do art. 98 do CTN somente à presença dos últimos⁶. Em segundo lugar, consideramos correta a já tradicional linha interpretativa (de resto nem lembrada ou examinada pelo Ministro Zavascki) que enxerga no art. 98 do CTN não uma regra criadora de hierarquia supralegal aos tratados, mas o exercício legítimo de uma das tarefas reservadas pela Constituição (art. 146, III) às leis complementares. Há ainda uma terceira razão para discordarmos desse segundo argumento do Ministro Zavascki: se se parte da premissa (da qual expressamente partiu o Ministro para elaborar seu segundo argumento) de que o tratado Brasil-Suécia veda a aplicação às empresas suecas da tributação constante da lei ordinária questionada na ação, então não cabe cogitar sobre um conflito entre o tratado e a lei ordinária posterior, já que essa lei é genérica e não determina sua aplicação inclusive às situações reguladas pelos tratados contra a dupla tributação. Ou seja, em nossa opinião somente se poderia cogitar de uma eventual contrariedade da Lei 8.383 ao tratado Brasil-Suécia caso houvesse nessa Lei uma norma que dispusesse claramente que sua incidência se daria inclusive sobre situações regidas pelos tratados para evitar a dupla tributação.

2. Voto do Ministro José Delgado

O voto do Ministro Delgado, apesar de ter discordado do voto do Ministro Zavascki, não examinou nem combateu concretamente nenhum dos dois argumentos claramente lançados pelo voto do Relator originário. Aliás, no que diz respeito à tese - a nosso ver equivocada - de aplicação do art. 98 do CTN somente aos tratados contratuais, o voto do Ministro Delgado concordou expressamente com o argumento do Ministro Zavascki.

Os fundamentos utilizados pelo Ministro Delgado para dar ganho de causa ao contribuinte giraram em torno da aplicação ao caso concreto daquilo que o Ministro chamou de “princípio de proibição de dupla incidência tributária” ou de “princípio da equiparação de tratamento”, que segundo o próprio Ministro, em trecho inicial de seu voto, teriam origem na Constituição (“esta afirma que, além dos princípios expressos, outros serão aplicados, decorrentes do sistema”). O Ministro Delgado também afirmou que deveria ser aplicado ao caso o “chamado princípio internacional da discriminação tributária”, como parte “do campo dos direitos humanos”.

⁶ Sobre as razões da falta de cabimento desta distinção, vide GODOI, Marciano Seabra de. “Os Tratados ou Convenções Internacionais para evitar a Dupla Tributação e sua Hierarquia Normativa no Direito Brasileiro”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 975-1.008.

O Ministro Delgado também fez menção ao art. 2º da Lei 4.131/1962, argumentando que o Brasil adotaria para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento ao capital nacional. Contudo, o que o referido artigo afirma é que “ao capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em *igualdade de condições*, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei” (destacamos). Para justificar a aplicação do referido dispositivo no caso concreto, seria necessário ao Ministro Delgado combater o argumento do Relator originário no sentido de que o residente e o não residente não estão em igualdade ou identidade de circunstâncias. Mas o Ministro Delgado não formulou qualquer argumento no sentido de demonstrar que a legislação tributária questionada tratou distintamente aqueles que se encontravam em igualdade de condições (art. 2º da Lei 4.131/1962) ou “nas mesmas circunstâncias” (art. 24 do tratado Brasil-Suécia).

Posteriormente, o Ministro Delgado fez menção ao art. 150, II, da Constituição de 1988, aos “direitos fundamentais globalizados”, ao tratado do Gatt e ao princípio da “uniformidade de tratamento tributário”.

Apesar de fazer menção a uma profusão de princípios sem indicar concretamente sua recepção pela legislação federal, inclusive tendo sido citado expressamente o princípio constitucional da igualdade (art. 150, II), o Ministro Delgado afirmou: “não estou fundando o voto em normas constitucionais e, sim, em princípios do ordenamento jurídico brasileiro”. Em outra passagem, o Ministro afirmou que o dispositivo da legislação ordinária que determinava a tributação padecia não de inconstitucionalidade, “mas de ilegalidade, em face dos princípios expostos”.

Ao final de seu voto, o Ministro Delgado se mostrou de acordo com a jurisprudência do STF segundo a qual “a legislação infraconstitucional revoga as convenções internacionais e os tratados internacionais”. Mas em seguida afirma - confusamente - o seguinte: “a legislação revoga, sim, mas desde que esteja em incompatibilidade [sic] com os princípios que regem o atual sistema das relações internacionais tributárias e outros tipos de relação, pois, tanto na ordem interna quanto na externa, os princípios estão acima de tais disposições infraconstitucionais”.

Nossa avaliação do voto do Ministro Delgado é a seguinte. Além de não analisar nem contestar concretamente nenhum dos dois argumentos do voto do Relator originário, o Ministro Delgado não indica claramente qual a disposição ou quais as disposições da legislação federal que teriam sido violadas pela lei tributária questionada. Somente no caso de ter sido realizada essa indicação é que seria logicamente sustentável a conclusão (a que chegou o voto) de que essa legislação tributária é “ilegal”, mas não “inconstitucional”. Poder-se-ia pensar que o art. 98 do CTN seria a disposição violada, mas o Ministro Delgado afirmou que o art. 98 não se aplicaria aos tratados normativos, não tendo sido negada a assertiva do Relator originário de que as convenções de dupla tributação são tratados normativos. Apesar de fazer menção a uma profusão de princípios em termos muito genéricos e não raro confusos, não foram explicitados pelo Ministro Delgado os termos em que tais princípios teriam sido incorporados pela legislação constitucional ou infraconstitucional de nosso País.

3. Votos dos Ministros Francisco Falcão, Denise Arruda e Luiz Fux

Os outros dois Ministros (Francisco Falcão e Denise Arruda) que compuseram a maioria e acompanharam as conclusões do Ministro Delgado foram claros e objetivos em afirmar que a legislação tributária posterior teria violado o art. 24 do tratado Brasil-Suécia e o art. 98 do CTN. Com relação a esses votos, nossa única crítica é quanto ao fato de os mesmos não terem examinado nem combatido concretamente o primeiro - e mais forte - argumento do voto do Relator originário. Os votos dos Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda parecem tomar como “óbvio” que tratar menos favoravelmente com base na residência seria algo contrário ao art. 24 do tratado, deixando de combater os argumentos específicos em sentido contrário constantes do voto do Relator originário, e deixando de levar em conta que os *Comentários da OCDE* a seu modelo de convenção e a doutrina do Direito Tributário internacional reconhecem em peso e há décadas que definir regras distintas com base na residência não viola o art. 24 dos tratados.

O Ministro Luiz Fux acompanhou a conclusão do Ministro Zavascki, mas descartou o primeiro argumento (a nosso ver correto) do Relator originário. Com efeito, o Ministro Zavascki afirmou que não houve antinomia entre a lei interna e o tratado, dado que o art. 24.1 do tratado não vedava o tratamento diferenciado com base na residência dos contribuintes. Segundo o Ministro Fux, essa antinomia “ressoava inequívoca”, mas se resolve a favor da lei interna posterior por força da paridade hierárquica entre tratado e legislação ordinária. A nosso ver, equivocou-se o Ministro Fux ao afirmar - por duas vezes - que a lei tributária criou trato distinto “entre nacionais e estrangeiros”. O trato distinto previsto na lei questionada é entre residentes e não residentes, e não entre nacionais e estrangeiros. Aliás, exatamente essa realidade (discriminação com base na residência e não na nacionalidade) foi a que levou o Relator originário a sustentar o argumento afastado pelo voto do Ministro Fux.

4. Conclusão

Do conjunto dos votos do acórdão, o que mais chama a atenção é o fato de que não foi sequer analisado pelos demais Ministros o argumento mais forte - e com maior apoio no próprio texto do tratado e no corpo doutrinário do Direito Tributário internacional - contido no voto do Relator originário do REsp, na decisão de primeira instância e no acórdão recorrido.

Tampouco restou percebido pelos Ministros componentes da corrente vencedora que, caso se entenda que o tratado veda a tributação das empresas suecas, não há por que considerar que a legislação interna seja “ilegal” (segundo o Ministro Delgado), esteja “malferindo” o tratado (expressão do Ministro Francisco Falcão) ou promovendo “violação” do art. 98 do CTN (expressão da Ministra Denise Arruda). Ora, como a determinação da lei ordinária é genérica (determinando uma tributação aplicável à distribuição de lucros a todo e qualquer não residente), as situações pretensamente reguladas pelo tratado não se submetem ao regramento da referida lei ordinária, não cabendo falar em ilegalidade de espécie alguma⁷.

Em conclusão, parece-nos que a maioria formada no julgamento do REsp 426.945 se equivocou duplamente:

- em primeiro lugar, porque o art. 24.1 do tratado em questão não veda a instituição de tratamento tributário diferenciado por motivo de *residência*, estando inclusive expresso no dispositivo convencional que os nacionais de um Estado contratante não podem ter tratamento diverso dos nacionais do outro Estado “que se encontrem na mesma situação”. Ora, a residência é universalmente a “situação” ou a “circunstância” que mais provoca diferenciações de tratamento no Direito Tributário doméstico ou internacional, sendo que o próprio tratado dá a todo tempo tratamento distinto a situações em que uma pessoa é ou não residente dos Estados contratantes. O entendimento do STJ no REsp 426.945 contrariou frontalmente o art. 24 do tratado Brasil-Suécia, conforme os *Comentários da OCDE* a seu modelo de convenção e conforme uma sólida e generalizada posição da doutrina do Direito Tributário internacional, que nem sequer chegaram a ser mencionados pelo acórdão;
- em segundo lugar, porque, partindo da premissa de que o tratado Brasil-Suécia realmente veda a aplicação às empresas suecas da tributação constante da lei ordinária questionada na ação (arts. 75 e 77 da Lei 8.383), então não cabe afirmar a existência de conflito entre o tratado e a lei ordinária posterior, visto que os dispositivos da Lei 8.383 são genéricos e não determinam sua aplicação a situações reguladas pelos tratados contra a dupla tributação. Seria o caso de considerar, simplesmente, que os dispositivos do tratado são normas especiais que prevalecem sobre as normas gerais da legislação interna (que continuariam aplicáveis a situações não abarcadas pelos tratados internacionais).

⁷ Sergio André Rocha (*Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*, São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 92-104) afirma que “no caso em tela, estava-se diante de uma antinomia”. Como argumentamos antes, o art. 24 do trata-