



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO**

**BIANCA ARAGÃO SILVA**

**CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A  
INFLUÊNCIA DA LEGISLAÇÃO INTERNA POSTERIOR: ANÁLISE À LUZ DO  
CASO VOLVO**

**FORTALEZA**  
**2021**

BIANCA ARAGÃO SILVA

CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A INFLUÊNCIA DA  
LEGISLAÇÃO INTERNA POSTERIOR: ANÁLISE À LUZ DO CASO VOLVO

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharela em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

- S578c Silva, Bianca Aragão.  
Convenções internacionais em matéria tributária e a influência da legislação interna posterior : análise à luz do caso Volvo / Bianca Aragão Silva. – 2021.  
102 f. : il. color.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2021.  
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Imposto de Renda. 2. Distribuição de Dividendos. 3. Sócio Residente no Exterior. 4. Normas Internacionais. 5. Caso Volvo. I. Título.

CDD 340

---

BIANCA ARAGÃO SILVA

CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A INFLUÊNCIA DA  
LEGISLAÇÃO INTERNA POSTERIOR: ANÁLISE À LUZ DO CASO VOLVO

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Ceará, como requisito parcial à obtenção do  
título de Bacharela em Direito. Área de  
concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Líslie de Pontes Lima Lopes (Mestranda)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À Deus, que me deu forças para continuar.  
Aos meus pais, Jeanne e Flávio, pelo apoio  
incondicional.

## AGRADECIMENTOS

À Deus, pela força que tem me dado durante toda minha vida e, sobretudo, ao decorrer destes cinco anos da graduação.

Aos meus pais, Jeanne e Flávio, por sempre terem acreditado em mim e me dado a base necessária para ser a pessoa que sou hoje. Essa conquista é mérito deles.

Ao meu irmão Gabriel, pelo carinho.

Ao Vinicius, meu companheiro na caminhada da vida, por todo o apoio.

Ao Prof. Carlos Cintra, pela amizade que cultivamos ao longo do desenvolvimento da monitoria da disciplina de Direito Tributário II. Todas as nossas conversas foram engrandecedoras.

Aos participantes da banca examinadora, Prof. Hugo de Brito Machado Segundo e Mestranda Lislíe de Pontes Lima Lopes, pela disponibilidade de participação desse momento tão importante para mim.

Aos amigos que conheci na Faculdade de Direito, em especial os “klebinhos”, que compartilhei trocas de conhecimento e momentos de amparo.

Um agradecimento especial à Dra. Leila Paiva, Dra. Marcela Vila Nova e Dra. Alexandra de Queiroz, por todos os ensinamentos que me foram repassados e por terem acreditado na minha capacidade.

“How free do you think you would be to write the international tax rules for such a country in any way you want, assuming that it wished to attract foreign investment?”

(AVI-YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. 1. ed. rev. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 3.)



## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo examinar a existência ou não de paridade normativa entre os tratados e convenções internacionais e a legislação doméstica posterior, que seja discordante. Para tanto, será analisado, em primeiro lugar, o conceito de normas internacionais, em especial, de convenção internacional a fim de que exista base teórica para o estudo das teorias conflitantes quanto ao número de ordens jurídicas presentes. Estudar-se-á, em seguida, os posicionamentos monista e dualista, bem como as discussões acerca da natureza que as normas externas são incorporadas internamente. Em segundo lugar, passar-se-á para a investigação das normas internacionais em matéria tributária com apontamento da interpretação dada ao artigo 98 do Código Tributário Nacional frente à Constituição Federal, expondo o histórico de decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto. Posteriormente, será examinada a incidência do imposto de renda, apontando-se seus princípios norteadores, sua regra-matriz de incidência tributária e sua natureza extrafiscal, para, em seguida, refletir a respeito do acréscimo patrimonial proveniente da distribuição de dividendos. Por fim, será feito o estudo do caso Volvo, investigando-se qual preceito internacional foi discutido e os votos emanados pelos ministros de ambas as Cortes Superiores. Foi utilizada, para tanto, a análise bibliográfica de obras, artigos científicos e teses relativas ao assunto, a pesquisa documental na modalidade jurisprudencial, observância dos atos normativos e resultados quantitativos disponibilizados por instituições públicas. Como conclusão, entende-se favoravelmente à aplicação das pactuações internacionais em matéria tributária firmadas e internalizadas regularmente, em respeito à boa-fé que rege as relações internacionais e à ordem constitucional vigente.

**Palavras-chave:** Imposto de Renda. Distribuição de Dividendos. Sócio Residente no Exterior. Normas Internacionais. Caso Volvo.

## ABSTRACT

The present paper has as purpose to examine the existence or not of normative parity between international treaties and conventions and the subsequent domestic legislation, which is conflicting. For this purpose, the concept of international norms, in particular, of international convention will be analyzed, in order that there is a theoretical basis for the study of conflicting theories regarding the number of legal orders present. Then, the monist and dualist theories will be studied, as well as the discussions about the nature that the external norms are incorporated domestically. Second, we will move on to the investigation of international norms in tax law, pointing out the interpretation given to article 98 of the National Tax Code in relation to the Federal Constitution, exposing the history of decisions of the Superior Court of Justice and the Supreme Court about the subject. Subsequently, the incidence of income tax will be examined, pointing out its guiding principles, its Matrix-rule of tax incidence and its extra-fiscal nature, to then reflect on the increase in equity arising from the dividend distributions. Finally, the study of the “Volvo case” will be made, investigating which international precept was discussed and the votes emanating from the ministers of both Superior Courts. For this purpose, it was used the bibliographic analysis of papers, scientific articles and theses related to the subject, documental research in the jurisprudential modality, observance of normative acts and quantitative results provided by public institutions. As a conclusion, opines favorably to the application of international agreements in tax law signed and internalized regularly, in respect for the good faith that rules international relations and the current constitutional order.

**Keywords:** Income tax. Dividend Distribution. Resident Partner Abroad. International Standards. “Volvo Case”.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Arrecadação das receitas federais no período de dezembro de 2019 (a preços de dezembro/2019 – IPCA) .....	55
Figura 2 – Tabela progressiva mensal .....	69
Figura 3 – Maiores privilégios tributários .....	75

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
2	<b>OS TRATADOS E AS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS</b> .....	17
2.1	<b>Conceito de convenção internacional</b> .....	18
2.2	<b>Conflitos quanto à aplicação</b> .....	21
2.2.1	<i>Dualismo</i> .....	22
2.2.2	<i>Monismo</i> .....	23
2.2.2.1	<i>Monismo com primado no direito interno</i> .....	24
2.2.2.2	<i>Monismo com primado no direito internacional</i> .....	25
2.3	<b>Natureza jurídica das normas internacionais incorporadas</b> .....	26
2.3.1	<i>Natureza jurídica constitucional</i> .....	26
2.3.2	<i>Natureza jurídica legal</i> .....	27
3	<b>NORMAS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA</b> .....	29
3.1	<b>Da (in)aplicação do princípio da territorialidade</b> .....	30
3.2	<b>Tratados internacionais como fonte do direito tributário</b> .....	31
3.3	<b>Questiúncula quanto ao artigo 98 do Código Tributário Nacional</b> .....	34
3.3.1	<i>Resolução de conflitos pelo critério da especialidade</i> .....	39
3.3.2	<i>Interpretação da Constituição</i> .....	41
3.3.3	<i>Finalidade de combate à bitributação e o treaty override</i> .....	43
3.3.4	<i>Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal</i> .....	46
3.4	<b>Direitos e garantias dos contribuintes</b> .....	51
4	<b>A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA</b> .....	55
4.1	<b>Princípios</b> .....	58
4.2	<b>Regra-matriz de incidência tributária</b> .....	61
4.2.1	<i>Regra-matriz de incidência tributária do Imposto de Renda</i> .....	64
4.3	<b>Função extrafiscal e distributiva</b> .....	70
4.4	<b>Tributação dos rendimentos distribuídos aos não residentes no Brasil</b> .....	72
4.5	<b>Lucros e dividendos</b> .....	75
4.5.1	<i>Tributação dos dividendos no Brasil</i> .....	76
4.5.2	<i>Ponderação da capacidade contributiva</i> .....	78
5	<b>O CASO VOLVO E A TRIBUTAÇÃO DOS DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS AOS NÃO RESIDENTES NO BRASIL</b> .....	82

5.1	<b>Previsão na Convenção Internacional para Evitar Dupla Tributação e a atividade legiferante posterior .....</b>	84
5.2	<b>Julgamento no Superior Tribunal de Justiça .....</b>	86
5.3	<b>Julgamento no Supremo Tribunal Federal .....</b>	89
5.3.1	<i>Votos dos ministros Alexandre de Moraes e Celso de Mello .....</i>	92
6	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	94
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	97

## 1 INTRODUÇÃO

Para alguns estudiosos, o processo de globalização se iniciou com a expansão marítimo-comercial europeia – chamada de grandes navegações -, entre os anos de 1500 e 1600, no entanto, sem dúvidas, intensificou-se no fim do século XIX e início do século XX, especialmente após o fim da Guerra Fria.

A evolução da globalização acompanhou, sucessivamente, as Revoluções Industriais, em especial, a Revolução Técnico-Científica-Informacional. Esse fenômeno trouxe uma descentralização industrial, em vista da possibilidade da migração de indústrias para regiões onde a produção fosse menos custosa, o mercado consumidor mais amplo e a carga tributária mais baixa. Assim, com o advento da internet e da facilidade de difusão de informações e comunicações, os estabelecimentos industriais passaram a se localizar em diversos países do mundo, ao passo que os sócios podem ter a residência e o domicílio de sua preferência.

Na esfera política, o fenômeno aproximou os governos, ultrapassando a ideia de territorialidade da soberania de cada país para compreender o mundo como uma aldeia global. Com isso, formou-se grupos político-econômicas e organizações internacionais, entre elas a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Em meio à integração econômica, social, cultural e política, os tratados e convenções internacionais surgem como mecanismos de diálogo e negociação entre os Estados, a fim de produzir efeitos jurídicos para as partes signatárias.

Dentre os assuntos que as normas internacionais podem vir a tratar, encontra-se a matéria tributária. Com grande frequência, essas normas buscam evitar a bitributação, situação na qual dois Estados tributariam o mesmo contribuinte por idêntico fato gerador; a redução da carga tributária incidente sobre rendas, produtos e serviços que não ficam limitados a um campo territorial; a promoção da igualdade entre nacionais de diferentes Estados.

Ocorre que cada país resguarda a sua própria legislação, que, por alguns momentos, pode se apresentar como discordante dos tratados e convenções internacionais firmados, o que enseja a discussão da existência ou não de superioridade hierárquica da legislação alienígena frente à doméstica.

Diante disso, a entrada do Brasil na OCDE trouxe importância ímpar aos casos pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal que tratam, de alguma forma, da natureza das normas internacionais no ordenamento jurídico.

No julgamento do Recurso Especial nº 426.945 e do Recurso Extraordinário nº 460.320, intitulado “caso Volvo”, discutiu-se a isenção ou não do imposto de renda incidente

sobre os dividendos distribuídos a sócio residente no exterior, apontando-se posicionamentos divergentes nos votos dos ministros, o que enseja a presente discussão.

O caso envolveu a observância da Convenção Internacional para Evitar Dupla Tributação, firmada entre o Reino da Suécia e a República Federativa do Brasil, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 93/1975 e promulgada pelo Decreto nº 77.053/1976, a qual previu a vedação ao tratamento discriminatório tributário entre os nacionais brasileiros e suecos.

Por outro lado, o art. 77 da Lei nº 8.383/1991 trouxe a isenção específica dos dividendos distribuídos somente aos residentes no Brasil, excluindo os não residentes do benefício. Isso atraiu a discussão da impossibilidade do tratamento jurídico-tributário distinto aos não residentes no Brasil, em face da previsão na Convenção Brasil-Suécia, analisando-se também qual norma deveria prevalecer diante das antinomias.

A presente pesquisa tem como objetivo discutir acerca da abrangência interpretativa do art. 98 do Código Tributário Nacional com o propósito de analisar a legalidade ou não da tributação dos dividendos distribuídos pela empresa Volvo, caso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse contexto, o estudo do conceito de dividendos enquanto fato gerador do imposto de renda será de extrema relevância, pontuando-se, ademais, acerca da extrafiscalidade da instituição e da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Para isso, a metodologia utilizada será exploratória e qualitativa, por intermédio da análise de obras doutrinárias especializadas sobre direito internacional e direito tributário; de artigos científicos e teses, bem como de pesquisa documental da Constituição Federal, de legislações e da Convenção Brasil-Suécia. Com o fito de obter a densidade arrecadatória do imposto, foram examinados os resultados disponibilizados por órgãos e instituições públicas.

O primeiro capítulo tratará dos tratados e das convenções internacionais, detalhando o conceito utilizado e os posicionamentos doutrinários quanto à existência de uma ou duas ordens jurídicas, a nacional e a internacional. Serão estudadas também as discussões acerca da natureza jurídica das normas externas que são incorporadas ao ordenamento jurídico nacional, a partir do conhecimento do procedimento interno.

No segundo capítulo, o presente trabalho adentrará no estudo das normas internacionais em matéria tributária, apontando que estas são fontes primárias do direito tributário. Conjuntamente, será analisada a superação do critério da territorialidade, em vista da integração de países, levando-se em conta o conceito de soberania fiscal. Em seguida, apresentará o debate acerca à interpretação do artigo 98 do Código Tributário Nacional em face

da Constituição Federal 1988 e o histórico de entendimentos dos tribunais superiores sobre o assunto.

Ato contínuo, no terceiro capítulo, será tratado sobre o imposto sobre a renda, retratando sua origem histórica, os princípios reguladores, a regra-matriz de incidência tributária e sua função extrafiscal. Após o estudo do imposto de forma geral, adentraremos na distribuição de dividendos como hipótese de acréscimo patrimonial e a relação com a residência do sujeito passivo.

Por fim, no último capítulo, será examinado o caso concreto envolvendo a empresa Volvo no julgamento do recurso especial no STJ e do recurso extraordinário no STF, a fim de elucidar qual tratamento tributário deve, verdadeiramente, ser dado aos não residentes no Brasil frente à Convenção Brasil-Suécia e à capacidade contributiva dos sócios.

## 2 OS TRATADOS E AS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS

Como ponto de partida, a sociedade internacional é a causa justificadora da existência desse ramo do direito de mesmo nome, diferenciada da sociedade circunscrita em território e organizada frente a um Estado. Distintamente, a sociedade internacional é abstrata, abrangendo, de forma geral, a totalidade de governos e organismos internacionais. (HUSEK, 2017, p. 23.)

Sendo uma sociedade, está caracterizada a organização e o objetivo comum. Não é difícil visualizar que existe ordenação em todos os eventos, convenções, exposições e decisões internacionais, de modo que as organizações por si só mediam as negociações políticas. A cooperação internacional influi no esforço de convivência entre os membros da sociedade, pois se deseja a comunhão e a harmonia para objetivos comuns. (HUSEK, 2017, p. 24.)

A despeito da existência de organização, esta não é rígida, sendo igualitária formalmente frente ao conceito de soberania dos Estados e aberta aos interessados. (HUSEK, 2017, p. 24.)

Relativamente ao direito internacional público, Marcelo Dias Varella (2018, p. 1) o define como “o conjunto de regras e princípios que regula a sociedade internacional”, visto que há uma preocupação na estruturação das relações envolvendo Estados e outros atores internacionais. Com efeito, o arcabouço principiológico desse ramo do direito é de extrema relevância na compreensão da influência na legislação interna de cada país.

Há a legitimação do respeito entre os governos – todos soberanos -, por intermédio do princípio da igualdade que outorga o atributo negativo de que todos os sujeitos internacionais não podem interferir na soberania de cada um.

No que diz respeito à autonomia e à não ingerência têm como referencial, respectivamente, o próprio Estado e os outros Estados, de modo que não significa a completa independência, sabidamente inexistente no mundo globalizado. Seja dito de passagem, há interdependência dos governos em várias esferas, seja política, social, econômica ou cultural, mas estes devem ter o livre-arbítrio em suas escolhas. (VARELLA, 2018, 32-33.)

Por fim, reitera-se a harmonia que deve existir entre os Estados, a fim de que haja maiores soluções e menores conflitos. Na busca dos objetivos comuns, ideal é a cooperação internacional dos sujeitos.

A partir desse ponto, é possível adentrar nas fontes do direito internacional, nas quais se incluem os tratados internacionais.

Entendem-se como fontes do direito internacional quaisquer documentos e manifestações que declarem direitos e deveres dos elementos compositores da sociedade

internacional, possibilitando o conhecimento formal das suas normas. (ACIOLLY; SILVA; CASELLA, 2018, 62.)

Nesta feita, a Carta das Nações Unidas promulgada em 1945 pelo governo brasileiro, a qual inclui o Estatuto da Corte Internacional de Justiça, especifica as fontes aplicáveis em suas decisões, quais sejam, as convenções internacionais, o costume internacional, os princípios gerais do direito e, excepcionalmente, as decisões judiciais.

## **2.1 Conceito de Tratado e Convenção Internacional**

Como consequência da valorização da segurança jurídica, os costumes foram sucessivamente substituídos pela normatização das regras (MAZZUOLI, 2015, p. 189), transpassando o simples campo da moral.

De sorte, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 é chamada de Lei dos Tratados e Código dos Tratados, em razão da relevância da conclusão trazida quanto ao processo de formação, à vigência, à extinção e diversas outras questões referentes a essa fonte.

O Código dos Tratados somente foi ratificado pelo governo brasileiro em setembro de 2009, no entanto pautou as atividades de negociação de tratados do País antes disso, valendo como costume positivado. É o que se visualiza no exame do Manual de Procedimentos, Atos Internacionais e Prática Diplomática Brasileira de 1984, divulgado pelo Departamento Consular e Jurídico do Ministério das Relações Exteriores. (MAZZUOLI, 2015, p. 195).

Também está em vigor a Convenção de Havana sobre Tratados de 1928 – no que não for discordante da Convenção de Viena -, ratificada pelo Brasil em 1929, trazendo uma breve condição dos tratados no sentido de que “é condição essencial nos tratados a forma escrita. A confirmação, prorrogação, renovação ou recondução serão igualmente feitas por escrito, salvo estipulação em contrário”. (UNIÃO PANAMERICANA, 1928.)

Na Convenção de Viena, tratado é acordo internacional por escrito, com participação dos Estados, maneado pelo direito internacional “quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”. (NAÇÕES UNIDAS, 1929.)

Diz-se acordo, porque o elemento volitivo é indispensável, como já dito, para o livre-arbítrio da soberania de cada Estado. As vontades devem convergir entre si para que exista a negociação jurídico-internacional válida e lícita.

Decorre também o aspecto adicional da finalidade, qual seja a produção de efeitos jurídicos, tornando-o exigível. Contrariamente, o descumprimento das obrigações livremente pactuadas deve ter o condão de gerar uma sanção. (MAZZUOLI, 2015, p. 198-199.)

São celebrados de forma escrita, em vista da exigência de formalidade e de que, somente por esse meio, é possível exarar os propósitos, pelos entes capazes de assumir direitos e obrigações no contexto internacional, quais sejam, os Estados independentes e as organizações intergovernamentais, estas somente aos compromissos relacionados às suas destinações substanciais. (MAZZUOLI, 2015, p. 199-200.)

Por tudo isso, tem-se a exigibilidade externa, operando no âmbito do direito internacional público.

No entanto, a aplicação dos tratados internacionais não ocorre de forma imediata, obrigando-se ao procedimento adequado para integração ao ordenamento jurídico nacional.

A ratificação dos tratados deve ocorrer para que tenham vigência e eficácia interna, a qual sucede após o trâmite do seguinte processo legislativo-administrativo:

O Ministério das Relações Exteriores traduz o texto negociado para o português, prepara uma minuta da Mensagem Presidencial, faz a análise jurídica da legalidade do texto e encaminha ao Presidente da República. A Casa Civil da Presidência da República faz uma análise da legalidade e do mérito do tratado, tecendo suas considerações. O Presidente, estando de acordo, envia a Mensagem, acompanhada da Exposição de Motivos à Câmara dos Deputados. A Câmara aprova o tratado, remete em seguida ao Senado Federal. O Senado aprova o tratado. O Presidente do Senado promulga, então, um Decreto Legislativo, que é publicado no Diário Oficial do Senado. Este ato representa o referendo do Congresso Nacional. (VARELLA, 2018, p. 94.)

Desse modo, as normas internacionais só têm o condão de produzir efeitos no território nacional após um ciclo, iniciado com a assinatura pelo Presidente da República, submetido à aprovação do Congresso por Decreto Legislativo.

Contudo, o tratado só terá validade após a ratificação do Presidente e a posterior promulgação por Decreto, findando com a publicação oficial do seu texto:

O Chefe do Poder Executivo, representante do Estado, ratifica o tratado. Por meio do Ministério das Relações Exteriores, deposita o instrumento de ratificação junto ao órgão depositário. É a partir do depósito do instrumento de ratificação que o Brasil se compromete perante os demais Estados-partes do tratado. Se o tratado já estiver em vigor no plano internacional, o país deve cumpri-lo, mesmo que não o tenha internalizado. O Poder Executivo publica o Decreto Executivo, promulgando e internalizando o tratado, a partir do momento em que este integrará a ordem jurídica interna. (VARELLA, 2018, p. 95.)

Quando se fala em tratado, está exposta a expressão-gênero dos acordos regidos por essa esfera do Direito, a qual comporta várias espécies, especialmente, convenções, acordos e

convênios. A própria Convenção de Viena determina que pouco importa a denominação específica do acordo, designando sua natureza internacional, bilateral ou multilateral com relevo político. (NAÇÕES UNIDAS, 1929.)

No que toca às Convenções, ilustrando com a mencionada, caracterizam-se como tratados multilaterais que versam sobre conteúdos de importância para todos os sujeitos internacionais, ou seja, criam normas gerais. (VARELLA, 2018, p. 54.)

Contudo, atualmente as definições são dinâmicas, de maneira que os conceitos são confundidos. Assim, muitas vezes, os tratados bilaterais são mencionados como convenções, como verificado nas próprias disposições da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Relevante expor a classificação, quanto a esses dispositivos, diferenciadora de tratados-norma e tratados-contrato.

Para Marcelo Dias Varella (2018, p. 58), enquanto os tratados-normas “criam regras de direito, em geral comuns às partes, sem uma contraprestação específica pelos Estados”, os tratados-contrato fixam privilégios mútuos entre as partes, como nas disposições alusivas à tributação de bens e rendas em território internacional ou nos benefícios fiscais.

Para Carlos Roberto Husek (2017, p. 91), nos tratados contratuais os interesses se complementam, em oposição aos tratados normativos, que “estabelecem regras gerais para nortear seus comportamentos, gerando direitos e deveres”.

Em síntese, os tratados seriam diferenciados a partir da força que exercem nos sujeitos internacionais. Ora, o ordenamento internacional seria composto de normas jurídicas gerais e individuais, e somente estas teriam o condão de revogar normas nacionais, posto que a natureza contratual se reveste da livre pactuação dos termos.

O Superior Tribunal de Justiça, em seus precedentes que remontam desde os anos 90 até os dias atuais, distingue os tratados-contratos como a criação de fatos jurídicos heterogêneos e subjetivos<sup>1</sup>, categoria identificada no artigo 98 do Código Tributário Nacional:

O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados contratos, e não os tratados-leis. (BRASIL, 2004, p. 1)

---

<sup>1</sup>Como exemplo, o entendimento exarado no julgamento do Recurso Especial 426.945/PR em 22.06.2004, que teve como relator o ministro José Delgado e será tratado em capítulo próprio.

Presentemente, a referida classificação se encontra ultrapassada, substituída pelo critério da especialidade em caso de conflito entre tratados internacionais e legislação interna, consoante será demonstrado ulteriormente.

## 2.2 Conflitos quanto à aplicação

No direito tradicional, existem sistemas para desenlaçar os conflitos entre regras – chamadas antinomias –, bem como entre princípios.

Importa diferenciar as normas-regras e as normas-princípios. Os princípios se revelam pela generalidade, sendo orientações de carácter abstrato que constituem os fundamentos substanciais do ordenamento jurídico, por outro lado, as regras são específicas e aplicáveis diretamente aos casos concretos regentes pela técnica *all or nothing*. (ALEXY, 2008, p. 90-91.)

Persistindo um sistema incoerente, qual seja aquele que contém uma norma proibitiva de certo comportamento e outra que o permite, as antinomias serão solucionadas pelos critérios cronológico, hierárquico e da especialidade. (BOBBIO, 1995, p. 93-97.)

O primeiro critério aplicável é o hierárquico, de modo que a norma superior prevalece sobre a inferior, seguido pela especialidade na preponderância de norma especial sobre a que seja geral. O último critério é o chamado cronológico, no qual norma posterior impera sobre a anterior.

Em suma, o critério hierárquico prevalece, em regra, sobre todos os outros e o critério da especialidade prepondera sobre o cronológico.

No que correspondente aos conflitos de princípios junto às regras, inobstante o fato destas serem elaboradas para conferir efetividade aos mandamentos do sistema, predominam aqueles, em vista da sua natureza de alicerce da ordem jurídica instituída, como nos dizeres de Miguel Reale (1986, p. 60):

Princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.

Por fim, a dissidência entre princípios é solucionada pela ponderação, tomando como parâmetro a importância de cada um em determinada situação (SARMENTO, 2000, p. 45), sem ocorrer a revogação na aplicação de um em prejuízo do outro.

O discernimento quanto à aplicação dos tratados internacionais frente à legislação interna brasileira pressupõe o estudo das teorias que tratam da incorporação nesse âmbito, unicidade e pluralidade de sistemas, chamadas de Monismo e Dualismo.

Encontrar a solução do conflito entre as normas é indispensável para o funcionamento da soberania dos Estados e o respeito aos acordos firmados pela República Federativa do Brasil.

### ***2.2.1 Dualismo***

Pois bem, a origem do dualismo decorre do pensamento de Heinrich Triepel<sup>2</sup>, na Alemanha, e Dionisio Anzilotti<sup>3</sup>, na Itália, inaugurando a concepção de que existiriam duas ordens jurídicas – pluralidade de sistemas -, a internacional e a nacional de cada Estado no final do século XIX e início do século XX.

Para eles, o direito internacional e o direito interno seriam sistemas estreitamente independentes e opostos, não havendo como se falar em condicionamento da validade jurídico da norma de cada país à ótica externa.

No entendimento de Hildebrando Accioly, G.E. do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella (2018, p. 94), não haveria confusão entre os sistemas plurais para os dualistas, salientando que “num caso se trata de relações entre estados, enquanto, no outro, as regras visam à regulamentação das relações entre indivíduos”.

A justificativa utilizada para a independência da legislação nacional é no sentido de esta depender da vontade unilateral de cada país, ao passo que o direito internacional depende da vontade comum dos sujeitos manifestada nos tratados e costumes, não criando obrigações para todos, exceto na transformação das normas em direito interno pela incorporação legislativa. (ACIOLLY; SILVA; CASELLA, 2018, p. 94.)

Nota-se que, de acordo com o pensamento dualista, os tratados internacionais não teriam validade sob o direito interno, que é manifestado pela vontade de apenas um Estado por intermédio do Congresso Nacional.

A internalização da norma internacional ao país faria com que passasse a ter o status normativo semelhante a qualquer outra norma do direito, inexistindo primazia e permitindo a revogação ulterior. Acertadamente afirma Mazzuoli (2015, p. 96):

---

<sup>2</sup>Apresentado no livro: TRIEPEL, Heinrich. *Völkerrecht und Landesrecht*. Leipzig: Verlag von C.L. Hirschfeld, 1899.

<sup>3</sup>Apresentado no livro: ANZILOTTI, Dionisio. *Il Diritto Internazionale nel Giudizio Interno*. Imprenta: Roma, Athenaeum, 1905.

(...) não pode um preceito de direito das gentes revogar outro que lhe seja diverso no ordenamento interno. O Estado pactuante obriga-se a incorporar tais preceitos no seu ordenamento doméstico, assumindo somente uma obrigação moral; mas, se não o fizer, deverá ser responsabilizado no plano internacional. Tal responsabilização - decorrente do princípio *pacta sunt servanda* deriva de um ilícito internacional, consistente na prática de um ato interno, mesmo que negativo, como a não incorporação ao ordenamento nacional dos preceitos insculpidos nos tratados.

A determinação de criação de uma norma específica para incorporação do tratado não aparenta resguardar sentido, visto que essa determinação não está prevista na Constituição Federal de 1988. Está determinada a materialização por intermédio de Decreto Legislativo, sem exigência de outro diploma legal.

No que tange ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, adota-se o posicionamento pelo dualismo moderado, na medida que, além da aprovação no Congresso Nacional com edição de Decreto Legislativo e a troca dos instrumentos de ratificação, demanda a promulgação interna por decreto de execução presidencial.

O decreto de execução presidencial tem como efeitos, para a Suprema Corte, a lógica promulgação do tratado, a publicação oficial do texto e a conseqüente executoriedade. (MAZZUOLI, 2015, p. 97.)

Essa teoria esbarra em diversas críticas, as quais elucidam que a globalização traz uma necessidade de regulação fora dos âmbitos estritamente internos dos governos, porquanto todos são sujeitos do direito internacional.

É enfatizada pela doutrina moderna a ideia dos governos e dos indivíduos como sujeitos internacionais, bem como de que as normas jurídicas podem ser produtos da sociedade internacional – não somente um Estado – e para ela, de modo que seria desnecessária a incorporação dessas por lei em sentido estrito. (MELLO, 2000, p. 110-111.)

Conseqüentemente, o processo de revisão dessa teoria trouxe um posicionamento pela integração das ordens jurídicas, diferentemente do que os ortodoxos sustentavam.

### **2.2.2 *Monismo***

A teoria monista parte do princípio de que há uma norma superior, que é desestruturada da simples vontade dos Estados. Como asseverado por Carlos Roberto Husek (2017, p. 58), “o monismo sustenta que o Direito Internacional e o Direito interno são dois ramos de um único sistema”.

Essa corrente de pensamento foi originalmente delineada por Hans Kelsen no século XX, exposta no seu livro “Teoria Pura do Direito”. Em seu estudo, o doutrinador (1998, p. 364)

estabelece a unicidade dos sistemas, apontando um idealismo de comunidade universal de Direito:

Toda evolução técnico-jurídica apontada tem, em última análise, a tendência para fazer desaparecer a linha divisória entre Direito internacional e ordem jurídica do Estado singular, por forma que o último termo da real evolução jurídica dirigida a uma centralização cada vez maior, parece ser a unidade de organização de uma comunidade universal de Direito mundial, quer dizer a formação de um Estado mundial.

Com efeito, a comunidade universal de direito é o “destino” e o caminho para isso é a unidade sistêmica dos ordenamentos jurídicos nacionais e os preceitos internacionais. Em outras palavras, “apenas existe uma unidade cognoscitiva de todo o Direito, o que significa que podemos conceber o conjunto formado pelo direito Internacional e as ordens jurídicas nacionais como um sistema unitário de normas”. (KELSEN, 1998, p. 364.)

Em suma, ocorrendo o aceite de uma norma internacional, situação pormenorizada pela ratificação de tratado, esta estaria apta a exercer os efeitos jurídicos no sistema nacional.

Esse procedimento de internalização seria desnecessário em face da ideia de subordinação de uma norma jurídica à outra, havendo a prevalência de uma.

Diante da discordância de uma norma interna e um tratado internacional, qual prevalecerá?

Em razão disso, a vertente se ramifica em outras duas: Tese do primado do direito internacional e tese do primado do direito interno.

#### *2.2.2.1 Monismo com primado no direito interno*

Essa teoria sustenta a primazia do direito nacional, motivo pelo qual é chamada de monismo nacionalista. A sua base doutrinária deriva dos pensamentos de Hegel, o qual manifesta a soberania irrestrita e absoluta dos Estados. (MAZZUOLI, 2015, p. 101.)

Por esse ângulo, o Texto Constitucional de cada governo soberano é supremo, sendo impossível seu prejuízo em face dos acordos externos. Os Estados aplicariam externamente o seu próprio direito interno enquanto vontade declarada.

Não são escassas as críticas feitas à essa tese, salientando-se o pensamento de Saulo José Casali Bahia (2000, p. 77) quando afirma que esta concebe a norma internacional como fato ilícito, negando a sua própria existência.

Percebe-se que essa visão não atenta para a existência desse ramo do direito autônomo e independente, bem como assume que qualquer variação nas concepções de um governo romperia com os tratados já celebrados.

Na prática, reconhece-se que a modificação do sistema constitucional da nação não tem por consequência direta a revogação dos tratados firmados, de modo que o dever de cumprimento prossegue pelo tempo (MELLO, 2000, p. 200-201), a menos que seja denunciado<sup>4</sup>.

#### 2.2.2.2 *Monismo com primado no direito internacional*

De maneira oposta, o monismo internacionalista traz o pensamento pela superioridade dos atos normativos externos frente ao direito interno, o qual seria afeto a aquele.

Como trabalhado por Kelsen, a Norma Jurídica Fundamental que tem como fundamento de validade de todas as outras normas seria o direito internacional, em vista da sua imediata superioridade, ao passo que a soberania dos governos deve ser interpretada com relatividade. (MAZZUOLI, 2015, p. 103.)

Essa concepção é sustentada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mencionada anteriormente, quando determina no artigo 27 que as disposições internas de um Estado não podem ser invocadas como justificção ao inadimplemento de tratado. (NAÇÕES UNIDAS, 1929.)

Nesta feita, Mazzuoli (2015, p. 106) expõe o monismo internacionalista como o mais acertado ao mundo globalizado, de modo que:

Além de permitir o solucionamento de controvérsias internacionais, dando operacionalidade e coerência ao sistema jurídico, fomenta o desenvolvimento do Direito Internacional e a evolução da sociedade das nações rumo à concretização de uma comunidade internacional universal, ou seja, a *civitas maxima*. É a única doutrina, hoje, que se compadece com o aumento das relações jurídicas, coincidente com a situação internacional moderna.

A corrente radical compreende pela subordinação absoluta do direito interno frente ao direito internacional, logo, qualquer disposição contrária é considerada inaplicável.

---

<sup>4</sup>Carlos Roberto Husek afirma que: “Sobre a extinção dos tratados, já dissemos que cada tratado dispõe sobre sua própria duração. Completamos a ideia afirmando que o tratado poderá extinguir-se, como é lógico, pela execução integral, pela expiração do prazo, pela verificação de uma condição resolutoria prevista, expressamente, pelo acordo mútuo, pela renúncia unilateral, sem prejuízo da outra parte, pela denúncia, quando expressamente admitida, e pela impossibilidade de execução”. (HUSEK, Carlos Roberto. Curso de Direito Internacional Público. 14 ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 106).

Ocorre que isso acabaria por extinguir a soberania dos governos e o direito interno, havendo melhor aplicação da corrente moderada. Nesta a aplicação do direito ocorreria por duas vertentes: “Um, interno, onde não deixa de ser aplicada a norma nacional violadora do direito internacional; e outro, externo, onde a violação do direito internacional é entendida como mero fato ilícito”. (BAHIA, 2000, p. 74.)

A verdade é que a escolha da corrente está relacionada ao caso concreto visualizado.

## **2.3 Natureza jurídica das normas internacionais incorporados**

O ordenamento positivo é o mesmo formado pelo conjunto de normas jurídicas relacionadas entre si de modo harmônico. Assim, esse todo unitário visa a regulação de condutas dos indivíduos.

Havendo uma falta de congruência entre novas exações e os preceitos em vigor, socorre-se ao Texto Magno, a norma fundamental.

A fim de defini-la, Norberto Bobbio (1999, p. 58) discorre que:

Dado o poder ao constituinte como poder último, devemos pressupor, portanto, uma norma que atribua ao poder constituinte a faculdade de produzir normas jurídicas: essa norma é a norma fundamental. A norma fundamental, enquanto, por um lado, atribui aos órgãos constitucionais poder de fixar normas válidas, impõe a todos aqueles aos quais se referem às normas constitucionais o dever de obedecê-las. É uma norma ao mesmo tempo atributiva e imperativa, segundo se considere do ponto de vista do poder ao qual dá origem ou da obrigação que dele nasce.

A incompatibilidade entre as normas não deve ser admitida, e a norma fundamental esclarece a disposição admissível, obrigando a todos o dever de obedecê-la.

Nesta feita, convém agregar os pensamentos acerca da feição normativa que os tratados e convenções internacionais ingressam no ordenamento jurídico brasileiro, se como normas legais ou supralegais.

### ***2.3.1 Natureza jurídica legal***

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal, protetor da Constituição, é que as normas externas geralmente ingressam com natureza infraconstitucional.

Na ocasião da previsão na Convenção de Genebra sobre as letras de câmbio e notas promissórias, o Pretório Excelso declarou a constitucionalidade do Decreto-Lei nº 417/69, o

qual previu o registro obrigatório da nota promissória em repartição fazendária a fim de que o referido título se revestisse de validade<sup>5</sup>.

Desse modo, essa tese pressupõe que os tratados internacionais e as leis internas gozam de pertinência equivalente. É forçoso concordar que a não equiparação afrontaria à soberania nacional, na medida que o Decreto Legislativo não poderia se sobrepor a uma lei ordinária (ou complementar) já que foi aprovado por maioria simples.

Também não é ideal pensar que as leis internacionais revogariam uma norma constitucional, circunstância que exige uma maioria qualificada de 3/5, como exposto no artigo 60, parágrafo 2º do Texto Maior.

Com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, estabeleceu-se que o conflito entre tratado internacional e lei posterior é resolvido pelo critério temporal, ou seja, a prevalência da norma mais recente.

Para essa corrente, a própria Constituição confere igual tratamento às espécies normativas quando atribui ao Supremo o julgamento de inconstitucionalidade de lei ou tratado, equiparando este às leis federais. Ainda, o Superior Tribunal de Justiça é o competente para julgar eventuais desacordos com tratados ou leis federais, não atribuindo qualquer feição diferenciada.

Conclui-se que, independentemente das ulteriores consequências que o descumprimento de um tratado possa ocasionar no plano internacional para o Estado, existindo conflito, a norma posterior será a aplicada devido à natureza legal ordinária das normas externas. (RESEK, 2011, p. 99.)

### ***2.3.2 Natureza jurídica supralegal***

Essa tese defende que os tratados estariam em nível superior ao da legislação interna, gozando de maior importância, contudo estando em patamar inferior ao texto constitucional.

O Código Tributário Nacional disciplina o caráter supralegal dos tratados e convenções em matéria tributária, o que será posteriormente debatido.

A concretização do *pacta sunt servanda*, exposto no artigo 27 da Convenção de Viena, adveio no julgamento do Recurso Extraordinário nº 466.343/SP e do Habeas Corpus nº 87.585-8/TO, momentos nos quais se decidiu pela incorporação e aplicação do Pacto de San José da Costa Rica, proibindo a prisão civil por dívida.

---

<sup>5</sup>O entendimento foi exarado no julgamento do RE 80.004/SE em 01.06.1977, que teve o ministro Xavier de Albuquerque como relator.

Ressalta-se que isso se aplica indistintamente aos tratados de direitos humanos, devido à determinação constitucional de que os direitos e garantias expressos não excluem outros decorrentes de pactos firmados pela República Federativa do Brasil.

Ora, os enunciados nos tratados de direitos humanos em que o Brasil seja parte estão incluídos nos direitos protegidos constitucionalmente, o que revela o caráter supralegal dessa espécie. Isso guarda sentido em face da importância da dignidade da pessoa humana, encontrando previsão constitucional expressa.

A supralegalidade é defendida por Mazzuoli (2015, p. 415) ao afirmar que o procedimento de incorporação dos tratados, quando ratificados, garante uma posição hierárquica superior, não havendo paridade normativa com as outras leis, que não se submetem a tamanha diferenciação.

A despeito do procedimento específico de validade dos tratados, a Constituição Federal trouxe expressamente a superioridade hierárquica das normas de direitos humanos, mantendo-se silente aos tratados comuns, fato a ser levado em consideração.

### 3 NORMAS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A globalização, descrita como a integração econômica e política fora do campo interno dos países, trouxe consigo o aumento da circulação internacional de mercadorias, pessoas e capitais.

Essa internacionalização dos mercados acompanha um aumento de empresas transnacionais e sócios que decidem viver fora do país, circunstâncias que atravessam as fronteiras políticas dos Estados individuais.

Ao mesmo tempo que a tecnologia facilita o contato e o relacionamento entre as pessoas, modifica a propriedade das transações comerciais, as quais inauguram-se pela via eletrônica e *on-line*.

Como exemplo, tem-se por muitas vezes transações com bens incorpóreos, ou seja, sem propriedades físicas, que tornam a tributação mais complexa, como no caso do dinheiro imaterial, o teletrabalho, os investimentos financeiros.

Por outro lado, a tributação é o mecanismo idôneo e capaz de ser utilizado pelo Estado para o custeio dos gastos públicos. Assim surge a prerrogativa estatal de instituir tributos em relação a bens e pessoas inseridos em seu território, em razão de sua soberania tributária ou fiscal.

A soberania fiscal é o fundamento para a tributação, aperfeiçoando-se com a finalidade de financiamento dos gastos públicos. (GRUPENMACHER, 1999, p. 15.)

Naturalmente, compreende-se pela competência tributária, ou seja, o poder do Estado de criar tributo e aplicar a lei instituidora dentro dos limites territoriais. (CARVALHO, p. 2019, p. 280.)

Importa salientar que os direitos legais geram tanto custos sociais – na medida que coagem diretamente e influenciam indiretamente os indivíduos – como orçamentários. A despeito da onerosidade, alguns direitos aumentam a riqueza social tributável – o que, conseqüentemente, gera arrecadação mais vultuosa -, como no caso da propriedade privada. Para se ter direito, reconhece-se que haverá a desistência de algo e isso trará a receita para o custo.

Contudo, há diferença entre uma permissão do Estado para se fazer algo e o incentivo? Conclui-se que sim. O ato de proibir a atuação de invasão pode ser menos custosa, enquanto oferecer recursos financeiros é um desempenho dispendioso. Como exemplo, a diferença é (monetariamente) gritante quando o governo descriminaliza o aborto e garante que seja realizado, oferecendo estruturas, condições.

Isso leva a tentativa de dicotomia: direitos positivos, que demandam o governo, promovendo a igualdade, e direitos negativos, que excluem o governo, protegendo a liberdade. Os conservadores afirmam que os direitos positivos são um retrocesso, visto que trazem a dependência de pessoas ao Estado, enquanto os progressistas aplaudem a solidariedade em meio aos necessitados.

O fato é que a distinção é falha e todos os direitos geram custos para o governo. Mesmo os negativos, como a liberdade de propriedade, quando o Estado assume uma posição de garantidor, seja por meio do pagamento e treinamento dos policiais seja pela atuação do Poder Judiciário.

Todo e qualquer impedimento feito a alguém gera uma concessão afirmativa de direito pelo Estado e um pedido de assistência dirigida a um agente público. O Estado não se mantém paralisado, mas a todo momento age a fim de que todos os direitos sejam respeitados.

A tributação é consequência inevitável da existência do Estado garantir os direitos positivos e negativos, exercendo-a pela soberania fiscal.

Observando-se pela perspectiva externa, a soberania fiscal é o exercício do mesmo poder, contudo com aplicação síncrona de outros sistemas tributários, apresentando-se como limites para escolhas de políticas internas. (NETO, 2015, p. 30.)

Os poderes de cada Estado soberano coexistem entre si, existindo a atração por um sistema jurídico paritário e harmônico entre eles, desvinculando-se da corriqueira competência tributária.

Essa busca pela harmonia, repercute na limitação da soberania tributária do Estado, em oposição à imoderação nas fronteiras territoriais.

Em virtude disso, o direito internacional tributário cria normas regulamentadoras dos fatos jurídicos-tributários que gozam de vínculo com mais de uma ordem jurídica estatal.

### **3.1 Da (in)aplicação do princípio da territorialidade**

No que toca à legislação tributária interna, questiona-se se esta pode alcançar situações e fatos geradores localizados fora do campo de soberania daquela nação.

Para o princípio da territorialidade, entende-se que “a tributação incidirá sobre fatos que tenham ocorrido no território de um dado país, ainda que o beneficiário do rendimento seja não-residente”. (ÁVILA, 2012, p. 2.)

No sentido positivo, as leis tributárias internas são aplicadas aos atos praticados no território nacional genericamente, independentemente da condição de não-nacional do sujeito

passivo. Sob outra vertente, negativa, deslegitima a produção de efeitos das leis fiscais estrangeiras no espaço geográfico particular de outro Estado.

Esse mandamento se estabeleceu como a legitimação do poder estatal sob o aspecto espacial, que tinha o território como o grande elemento significativo na disputa de poder há mais de cinco séculos. (VARELLA, 2018, p. 308-313.)

A partir das teorias expostas por Kelsen, a ideia de territorialidade foi abandonada para ser substituída pela compreensão da norma de forma inseparável do território no qual foi emanada.

Não obstante o ordenamento jurídico particular ainda se mostre como o aspecto basilar do governo e o território como elemento essencial do Estado, aquele princípio tem como primazia a orientação na solução de questões tributárias no âmbito externo sem excluir as fontes do direito internacional.

Na condição de Pessoa Jurídica de direito público interno, a União edita normas que possuem vigência estrita aos limites territoriais nacionais, porém, sendo signatária de tratados ou convenções internacionais com outras nações, as suas normas podem imprimir vigência extraterritorial e vice-versa. (GRUPENMACHER, 1999, p. 45.)

Nesta feita, a extraterritorialidade da lei é adotada pelo sistema brasileiro quando há normas de diferentes sistemas (incluindo um mandamento internacional firmado oficialmente) incidentes sobre o mesmo fato imponible, momento no qual o aplicador do direito procederá com o processo de escolha do elemento de conexão relevante, conforme a técnica aplicável. Isso pode vir a implicar no exercício da pretensão tributária alheia aos limites do território físico estatal.

### **3.2 Tratados internacionais como fonte do direito tributário**

A expressão “fontes do Direito” é figurativa da origem do regimento das condutas humanas, buscando-se a organização da sociedade por intermédio do regramento empregado.

Para Kelsen (1998, p. 259), as fontes são o fundamento de validade da ordem jurídico, sendo o próprio direito em si mesmo. Visualiza-se, a regulação da criação do direito está fundamentada em outra norma inclusa no sistema, e assim se prossegue.

De acordo com o raciocínio kelseniano, desprezam-se fatos sociais, morais, políticos que tenham influído na criação de leis, devendo ser considerados somente os aspectos jurídicos.

O fundamento de validade da condição de norma provém, para ele, da Constituição – norma jurídica fundamental que regula o completo sistema de produção normativa ante a dimensão da hierarquia.

Assim, o fundamento de validade jurídico-positivo teria como ponto de partida a Constituição no topo da hierarquia, regulando a norma imediatamente inferior e a seguinte regulada por esta.

Em contrapartida, Miguel Reale (1973, p. 130) as define como “processos ou meios em virtude dos quais as regras jurídicas se positivam com legítima força obrigatória”. Para ele, não são as precisas origens da norma, porém o ponto de partida da busca desta, revelando-a.

Já Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 87) entende que os fatos jurídicos produtores de normas jurídicas são as fontes do direito “os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalona, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas”.

Nesse sentido, os acontecimentos fenomênicos são as fontes do direito. Tornam-se normas introdutoras na medida em que se juridicizam nos ditames do sistema jurídico e se credenciam nessa competência. Em outras palavras, a enunciação efetuada por pessoa credenciada no direito positivo, enquanto regulador da criação, é fonte do direito.

Acrescentando o conceito, Bobbio (1999 apud REBOUÇAS, 2013, p. 125) expõe que “fontes do direito são aqueles fatos ou atos dos quais o ordenamento, em um sistema positivo, faz depender a produção de normas jurídicas, regulando por inteiro seu processo produtivo até materialização como regra jurídica”.

Partindo dessa premissa, interessante a divisão das normas em três espécies, segundo o condutor semântico à conduta humana.

No momento que a aplicação da norma (N1) é de efeito imediato e mediato para regulação de uma conduta, compreende-se como uma norma de conduta, diante da condição terminativa. Diversamente, quando se busca regular uma conduta (N1) para a produção de regra singular (N2), a norma primeiramente aplicada é chamada de norma de produção normativa, visto que se dirige à conduta humana a fim de pautar a elaboração. (MOUSSALEM, 2019, p. 7.)

Quando a norma aplicada (N1) tiver o propósito de modificar ou extinguir uma regra (N2), cuida-se de espécie de revisão sistêmica, que pode ocorrer com a expansão – não operando sobre as normas anteriores – ou com a revogação. (MOUSSALEM, 2019, p. 8.)

No direito internacional, a Convenção de Viena estabelece os mecanismos necessários para celebração dos tratados internacionais para que gozem de validade e eficácia jurídica, tratando-se de regra de produção normativa.

Por outro lado, os ajustes internacionais consagrados nos estritos limites determinados produzem efeitos na regulação das condutas humanas alcançadas por este poder normativo, logo, são regras de conduta.

Pergunta-se: o processo legislativo no Brasil, no que toca à elaboração de norma de conduta com efeitos nas relações externas, cria norma de revisão sistemática capaz de expandir ou revogar tratado regularmente firmado em data anterior? É o que será posteriormente discutido.

Retornando às fontes do direito tributário, inclui-se, na legislação tributária, as leis em sentido estrito, os decretos, as normas complementares, os tratados e convenções internacionais que tratem, de alguma forma, dos tributos e das relações jurídicas pertinentes. Essa é a disposição do artigo 96 do Código Tributário Nacional.

A competência do CTN para trazer a prescrição do que faz parte da legislação tributária é explicável pelo seu status de lei complementar, apesar de sua aprovação em 1966 como lei ordinária.

Essas espécies normativas se diferenciam no quórum de aprovação e na matéria tratada. Veja-se que existem matérias reservadas à lei complementar, como as normas gerais em matéria tributária, a qual necessita de quórum de aprovação de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso, ocorrendo a votação em único turno no Senado Federal e em dois turnos na Câmara dos Deputados.

Contudo, a despeito do CTN não ter sido aprovado com o mencionado quórum, a partir da Constituição Federal de 1967, este diploma normativo passou a ser tratado como lei complementar, em razão das disposições gerais em matéria tributária.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 prevê que: “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária.” (BRASIL, 1988.)

Indiscutível, portanto, o caráter de fonte dos tratados internacionais no direito tributário.

Como exemplo de acordo em matéria fiscal, tem-se o *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) representando as pactuações para atenuação das barreiras entre os Estados, promovendo uma redução nas tarifas e taxas aduaneiras. Também, “proíbe subsídios vinculados ao desempenho do exportador, dentre os quais a isenção de impostos diretos ou “impostos sociais” a empresas industriais e comerciais”. (PAULSEN, 2019, p. 212.)

### 3.3 Questióncula quanto ao artigo 98 do Código Tributário Nacional

O artigo 98 do CTN traz uma redação imprecisa, ensejando diversas discussões acerca da hierarquia dos tratados internacionais na esfera tributária: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” (BRASIL, 1966.)

Em observância do sistema jurídico brasileiro, partindo do pressuposto constitucional, essa disposição incidiu em atecnia ao mencionar a revogação de legislação interna anterior por tratado internacional superveniente e a necessária observância das normas externas pela atividade legiferante ulterior.

Primeiramente, quanto ao vocábulo “revogação”, trata-se de imprecisão terminológica, pois a lei interna permanece válida, mesmo existindo norma internacional conflitante. Na verdade, a eficácia jurídica resiste paralisada enquanto às disposições antagônicas.

Essa é a compreensão de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 123) ao defender que: “Não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira.”

Para Luciano Amaro (2006, p. 179), a impropriedade de se falar em revogação está demonstrada pelo fato de a disposição interna permanecer em vigor, suspendendo sua eficácia jurídica somente no que tange aos contratos do acordo internacional. Em suas palavras:

A doutrina não diverge quanto à afirmação de que os tratos não criam tributos, apenas os autorizam, dentro dos limites que estabelecem. (...) As hipóteses reguladas no tratado, quando este fixe o limite até o qual cada país signatário pode tributar, a norma de incidência tributária que efetivamente se aplica também é a lei interna, sem a qual, mesmo autorizada pelo tratado a cobrança do tributo até tal ou qual limite, nada se poderia cobrar.

Ora, na inteligência do artigo 2º, parágrafo 3º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a lei revogada, de forma geral, não tem sua vigência retornada pela revogação da norma que a revogou: “Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.” (BRASIL, 1942.)

Nesse sentido, o fenômeno da repristinação não ocorre automaticamente, precisando de dispositivo expreso da nova legislação determinando esse efeito.

Dessa forma, pensar de forma contrária à corrente mencionada, seria admitir que a lei interna se restabeleceria após a denúncia do tratado internacional, o que não ocorre verdadeiramente, já que aquela se acha com eficácia paralisada e é restaurada a seguir.

Ademais, são três os entendimentos dados à hierarquia das normas internacionais em matéria tributária à luz do art. 98 do CTN: 1) o dispositivo nasceu inconstitucional, de modo que não foi recepcionado pela atual ordem constitucional em face da ausência de texto imperativo da superioridade; 2) o dispositivo é constitucional, porém deve ser interpretado em consonância com outros critérios; 3) o dispositivo é constitucional e prestigia a primazia dos tratados segundo o critério hierárquico.

Conforme anteriormente exposto, os tratados internacionais, exceto os que tratam da temática dos direitos humanos, não gozariam de caráter supralegal (ou constitucional), persistindo a equiparação às leis internas, visto que o processo de internalização se dá na aprovação por maioria simples no Congresso Nacional.

Ofertando embasamento ao pensamento, a Constituição Federal não consagra em parte alguma do seu texto, indistintamente, as normas internacionais comuns em posição hierarquicamente superior à própria legislação nacional.

No âmbito do direito tributário, a Emenda Constitucional nº 45 de 2004 aparenta ter conduzido status supralegal às normas internacionais que disponham sobre garantias fundamentais dos contribuintes, unicamente, prevendo que: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.” (BRASIL, 1998.)

Esse é o posicionamento adotado por Leandro Paulsen (2019, p. 210) ao afirmar que essa equivalência às normas constitucionais ocorre em relação aos tratados que tratam sobre garantias fundamentais dos contribuintes, ressalvando que: “Normalmente, contudo, cuidam de medidas de política tributária relacionadas ao comércio exterior. Nesse caso, serão aplicados como leis especiais.”

Não obstante a Carta Magna seja a única competente para afirmar quanto à eficácia dos tratados, o CTN – preceito infraconstitucional – pretere a lei interna ao tentar resolver se aqueles podem modificá-la ou podem ser modificados por ela.

Não se está excluindo à aplicação dos tratados internacionais, mas somente influndo que se situam em igual nível hierárquico das demais normas infraconstitucionais primárias - excetuando-se as emendas constitucionais -, visualizáveis no artigo 59 da Constituição Federal.

Quase que majoritária, a doutrina defende a constitucionalidade do artigo, sob o entendimento de que integra texto de lei complementar, competente para estabelecer normas gerais de direito tributário, as quais incluem-se as prescrições referentes à interpretação, vigência e aplicação da legislação desse ramo.

É o que sustenta Sacha Calmon (2020, p. 696) ao defender a regra do primado do direito internacional sobre o direito interno:

A lei complementar, evidentemente, complementa a própria Constituição, conferindo-lhe eficácia plena. Portanto, põe-se eminente, como diria Ataliba. E, por isso, obriga a União, os Estados e os Municípios. Quando o art. 98 do CTN – que só pode ser mudado por outra lei complementar e que, portanto, sob o ponto de vista material, é lei complementar – dispõe que o tratado revoga a legislação tributária interna e não pode ser revogado pela que lhe sobrevenha, não está se referindo apenas à legislação federal.

Da mesma forma, Mazzuoli (2007, p. 157-158) defende que a disposição estaria complementando o texto constitucional como norma geral e direcionando o legislador ordinário:

Assim, seguindo autorização do próprio texto constitucional, poderia a lei complementar estabelecer o primado do tratado sobre a legislação tributária interna, uma vez que essa matéria constitui norma geral de direito tributário, devendo-se então concluir que a consagração, pelo CTN, do primado do tratado sobre as demais normas da legislação tributária interna resguardou-se de expressa autorização constitucional, sendo ainda de se acrescentar que a regra do art. 98 do CTN foi bem recepcionada pela Constituição de 1988 (art. 146, inc. III) quando disciplinou caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária.

No que tange ao conceito de normas gerais, este é de determinação dificultosa, contudo o constituinte trouxe alguns conteúdos exemplificativos, ou seja, de rol aberto, do que ali se compreendem a definição de tributos, com inclusão dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. (SCHOUERI, 2019, p. 89.)

Nesta feita, posiciona-se o Código Tributário Nacional, prescrevendo normas que se vinculam a todos os entes federados e orientam o exercício da tributação. Esse dispositivo aumenta o detalhamento do modelo criado pela Constituição Federal, à medida que adensa as particularidades dos tributos e a estrutura da obrigação tributária.

Nas palavras de Amaro (2006, p. 168-169):

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer *normas gerais de direito tributário* (art. 146.111). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário. aos limites do poder de tributar etc.) e a lei

complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento a obrigação tributária. A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional.

Nota-se que a legislação complementar tem como finalidade regulamentar de forma mais completa disposições já explícitas no texto constitucional, não inovando, mas adensando. Assim, concluir que o art. 146, inciso III da CF legitima o art. 98 do CTN, assentiria a existência de “pré-previsão” constitucional da superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária.

Quanto a esse argumento, discordamos dos autores, posto que, no campo específico do direito tributário, não se visualiza norma autorizadora constitucional da consagração do referido primado, visto que a lei complementar tributária somente explícita e acrescenta o que já está previsto.

Outrossim, a doutrina contrária à recepção do artigo 98 argumenta que este não traz a regulação de limitações constitucionais ao poder de tributar, o que, porventura, ensejaria sua recepção.

As limitações do poder de tributar são encontradas nos artigos 150, 151 e 152 da Seção de mesmo nome da Constituição Federal. Na circunscrição, estão presentes os princípios constitucionais da legalidade, anterioridade, isonomia, vedação ao confisco, liberdade de tráfego, bem como as imunidades, porém a enumeração não é exaustiva.

Sobre esse assunto, sustenta Sergio André Rocha (2007, p. 80):

Diz-se que a legitimidade do artigo 98 é decorrência de se encontrar o mesmo encartado na lei complementar que traz normas gerais de Direito Tributário. Contudo, a previsão da supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre o direito interno não parece inserir-se no conjunto das normas gerais de Direito Tributário. Afirma-se que o artigo 98 trataria de uma limitação ao poder de tributar. Ora, o artigo 146 ao estabelecer caber à lei complementar tratar das limitações ao poder de tributar refere-se àquelas que se encontram previstas no texto constitucional, entre as quais não está elencada a situação de que se cogita. Assim, de forma alguma trata-se o artigo 98 de regra que veicula a regulamentação de uma limitação ao poder de tributar.

Em contrapartida, entendemos que certamente a previsão regula as limitações ao poder de tributar, que não são taxativas, à medida que impede que o Congresso Nacional legisle em contrariedade ao pacto.

Partindo da Constituição Federal, o art. 98 se insere nas limitações constitucionais ao poder de tributar, uma vez que a consagração da superioridade hierárquica dos tratados obsta a

atividade legiferante da competência e capacidade tributária discordante desses instrumentos. (XAVIER, 2010, p. 92.)

Posicionamento moderado é observado na doutrina de Schoueri (2013, p. 434), o qual defende a constitucionalidade do dispositivo em comento, porém atenta que a expressa determinação de afastamento de uma cláusula de acordo internacional no novo veículo introdutor normativo afasta a eficácia desta.

Insiste nessa afirmação ao defender que os tratados são celebrados de forma autônoma e volitiva pelos pactuantes, motivo pelo qual deve haver respeito aos seus preceitos, exceto persistindo categórico afastamento na atividade legiferante ulterior:

(...) reconheçam-se os tratados internacionais como integrantes da ordem internacional ou da ordem interna, a conclusão será, sempre, de que são eles os instrumentos que definirão o alcance da jurisdição nacional; uma vez definida a jurisdição pelo meio próprio, não pode uma lei dispor sobre assunto que ultrapasse os limites impostos pelo tratado, por falta de competência (SCHOUERI, 2019, p. 119-120.)

Prosseguindo no estudo, acrescenta-se que Carrazza (2013, p. 261) entendia, no passado, pela inconstitucionalidade da disposição, porém reviu sua compreensão. Em sua opinião, a norma é aplicável, visto que os tratados se incorporam ao ordenamento interno, porém não estão em patamares hierárquicos superiores às demais legislações, podendo haver a revogação ou a modificação posterior:

Embora já tenhamos sustentado o contrário, hoje estamos convencidos de que realmente o tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado, é fonte primária do direito tributário. Constitucional, pois, o art. 98 do CTN quando prescreve que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". É certo que os tratados internacionais, uma vez em vigor no País, incorporam-se ao Direito interno brasileiro. Não é menos certo, porém, que, quando isto 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". Inexiste, pois, supremacia jurídica dos tratados internacionais (tributários ou não tributários) sobre as leis em geral.

Diversamente, Betina Grupenmacher (1999, p. 115) defende que o art. 98 não consagra a superioridade hierárquica das normas internacionais e que isso seria matéria reservada ao texto constitucional, posicionando que o dispositivo versa unicamente da interpretação de antinomias, tendo sido recepcionado pela atual ordem, pois trata de, "em consonância com seu papel constitucional, estabelecer regra acerca da aplicação do tratado em detrimento da lei interna diante de um eventual conflito de normas".

Para a parcela da doutrina que defende a não recepção do dispositivo, quando o CTN, genericamente, aponta a observância dos tratados internacionais, não está trazendo norma regulatória dessas limitações, não há previsão da aplicação dos tratados internacionais nos casos concretos jurídicos-tributários no texto constitucional, muito menos edificação de hierarquia superior à espécie normativa.

Portanto, sob essa visão, o artigo 146 da Constituição Federal não conferiu à lei complementar a competência para previsão da superioridade hierárquica dos tratados internacionais frente à legislação interna. Consequentemente, o artigo 98 do CTN não teria sido recepcionado pela atual ordem constitucional, visto que esta prevê somente a natureza diferenciada (supralegal ou constitucional) às normas internacionais que tratem sobre matéria de direitos humanos e outros direitos e garantias.

### ***3.3.1 Resolução de conflitos pelo critério da especialidade***

Se a defesa da hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária é ilusória, então qual a interpretação dada ao art. 98 do CTN? Partindo do pressuposto que são três os critérios que devem ser levados em conta para a solução dos conflitos qual será o que, de fato, resolve a questão da contradição entre um tratado anterior e lei posterior?

Ao primeiro momento, pode se refletir que o critério cronológico, o que disciplina que a norma posterior prevalece sobre a anterior, então, os acordos internacionais estariam com sua eficácia suspensa defronte à liberdade legiferante do Congresso Nacional.

Todavia, já se detalhou que os acordos internacionais muito se assemelham aos contratos do direito privado, na medida que pronunciam relações heterogêneas e subjetivas. Assim, formam uma pactuação específica sobre uma situação determinada entre as partes signatárias.

Não se visualiza as mesmas características da legislação doméstica, que é objetiva e reguladora da estrutura homogênea da sociedade e do Estado de Direito.

Nesse raciocínio, Luciano Amaro (2006, p. 181) determina que, existindo uma antinomia aparente entre a lei interna e o tratado, a resolução se desdobrará a favor da lei especial, a qual é o tratado ao traduzir preceito especial.

Em suma, resolver-se-á pelo critério da especialidade em seu brocardo clássico *lex specialis derogat legi generali*.

A norma é especial, porque, além de ter os elementos comuns de uma norma geral, também acrescentam outros de natureza objetiva ou subjetiva, chamados critérios

especializantes. *In casu* dos tratados de bitributação, o elemento especializante, de natureza subjetiva, está presente: Regula a relação jurídica-tributária entre dois Estados, estabelece regras de conduta, tem natureza negocial e pronuncia uma relação heterogênea.

Com efeito, Amaro (2006, p. 179) reafirma que não há revogação da legislação doméstica, mas a observância dos preceitos de maneira harmônica:

O que aí se faz, portanto, nada mais é do que aplicar os preceitos convencionais (do tratado) em harmonia (e não em confronto) com a legislação interna. Nesse plano, não se põe, tecnicamente, a questão de o tratado “revogar” ou não a lei interna. Cuida-se de normas especiais que, anteriores ou posteriores à lei geral (lei interna), com ela convivem. Na situação especial (qualificada no tratado), ou a lei interna não se aplica (porque o tratado afasta – na hipótese – sua incidência), ou a lei interna é aplicável com a limitação prevista no tratado.

A interpretação dada ao art. 98 é no sentido da prevalência do tratado internacional, de modo que a legislação interna terá sua eficácia suspensa, sem revogação:

É particular do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (TORRES, 2011, p. 49-50.)

O critério da especialidade não indica um problema a ser enfrentado com legislação interna posterior discordante, visto que sempre os preceitos do tratado serão aplicados e suspenderão o que for discrepante em razão da natureza especial.

Nessa lógica, conclui-se, então, que a prevalência do critério da especialidade sobre o cronológico consagra a aplicação da legislação doméstica (seja anterior ou posterior) com elegância frente às disposições contrárias da pactuação externa.

Particularmente, discordamos do posicionamento doutrinário que aponta o nascimento inconstitucional do artigo 98 do CTN, pois este certamente regula a limitação do Estado de tributação pelo efeito negativo dos tratados.

Não pode se falar em imposição injustificada de norma jurídica externa ao Estado soberano, visto que a República Federativa do Brasil manifestou sua vontade por intermédio da conjunção de vontades do Executivo e do Legislativo, na pactuação e na aprovação do tratado internacional.

Nesse ponto, a alegação de que o artigo 98 trata de normas regulatórias das limitações constitucionais ao poder de tributar é verdadeira, contudo, a Carta Magna - única competente para afirmar quanto à eficácia dos tratados – não trouxe disposição expressa que legitime a

preferência dos tratados frente à legislação interna posterior, logo, inexistente base constitucional pretensa.

### ***3.3.2 Interpretação da Constituição***

Os tratados são celebrados com procedimento diferenciado, previsto no texto constitucional, composto nas fases preparatória, constitutiva e promulgativa. Após a formalização completa e incorporação à ordem interna, passam a ter vigência e serão extintos por um mecanismo próprio, chamado de denúncia.

O procedimento de incorporação do tratado tem atuação conjunta do Congresso Nacional e do Presidente da República, ao mesmo tempo que a denúncia não seria admissível unicamente pelo Poder Legislativo com a edição de lei posterior.

É possível perceber que essas são condições essenciais para a ulterior promulgação da norma internacional. Há o consentimento voluntário de ambos os poderes, que ficam impedidos por ato próprio de promover atividade legislativa subsequente em desacordo, salvo se o tratado for denunciado.

A previsão de sistema próprio para a existência, validade e eficácia dos tratados internacionais certifica que a celebração é de competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional pela literalidade dos arts. 84, inciso VIII e 49, inciso I da Constituição, tendo este último ciência com expressão da aceitabilidade:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

(...)

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Desse modo, para Xavier (2010, p. 84), não é “admissível a sua revogação, total, parcial ou denúncia por ato exclusivo do Poder Legislativo”. Além desse argumento, o doutrinador aponta outras questões a serem analisadas, quais sejam:

(i) a Constituição Federal consagrou expressamente o sistema monista em matéria de direitos e garantias (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna "como tal" e não como leis internas em que se tivessem "transformado", pelo que apenas são suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados, pelo que são dotadas da "resistência passiva" que é da essência da superioridade hierárquica; (ii) os tratados internacionais em geral, tal como os tratados sobre direitos humanos que não se enquadrem nos requisitos do § 3º do art. 5º da Constituição, têm caráter supralegislativo, mas infraconstitucional; (...) (v) o art. 98 do Código Tributário Nacional- que é lei complementar que se impõe ao legislador

ordinário - é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados tributários, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei. (XAVIER, 2020, p. 85.)

No que diz respeito aos tratados relativos a direitos e garantias, será tratado em subtópico próprio.

Para o autor, os artigos da Constituição que tratam da competência do Judiciário para julgar causas relacionadas a tratados ou leis federais reconhecem que aqueles são fontes imediatas de direitos e obrigações para os destinatários, de modo que sua origem não provém das leis internas. (XAVIER, 2010, p. 89.)

Além dessas questões, é importante salientar que a Constituição Federal de 1988 preceitua que, nas relações internacionais da República Federativa do Brasil, serão observados diversos princípios, dentre eles a cooperação entre povos e a independência nacional<sup>6</sup>. Isso demonstra que o Brasil passa a assumir uma figura de centralidade frente às questões internacionais, trazendo para a composição da Carta Magna princípios que são, na verdade, visualizações de compromissos internacionalmente adotados.

Outrossim, o art. 4º não é taxativo, de modo que existem outros comandos jurídicos espalhados ao longo da Constituição e dos pactos firmados.

Desse modo, o sistema jurídico nacional valida que o Brasil observará os tratados e convenções internacionais em consequência da integração internacional. Isso não conclui que o Estado se torna subordinado a ordem externa, perdendo sua soberania fiscal, mas que, ao bem dos princípios da ordem moral regentes, a modificação e a extinção dos tratados cumprirá a Convenção de Viena. Opinando nessa acepção, Kiyoshi Harada (2018, p. 650) exprime que:

Os tratados e convenções internacionais têm fundamento no art. 4º, incisos I e IX, da CF, que cuidam, respectivamente, da independência nacional e da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (GATT-OMC). O § 4º do mesmo artigo contém, ainda, um princípio tendente a direcionar nosso País no sentido da integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações (Mercosul). Finalmente, o § 2º do art. 5º, que trata dos direitos e garantias fundamentais, previu, expressamente, aqueles decorrentes de tratados firmados pelo Estado Federal Brasileiro, vale dizer, ao contribuinte amparado por normas de tratados internacionais conferiu-se direito subjetivo material em nível constitucional. Portanto, tratados e convenções internacionais são normas de hierarquia superior às leis internas do país. Revogam ou modificam a legislação interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, conforme preceituado no art. 98 do CTN, recepcionado pela ordem constitucional

---

<sup>6</sup>A previsão constitucional é no sentido de que as relações internacionais da República Federativa do Brasil serão regidas pelos princípios da independência nacional, da prevalência dos direitos humanos, da autodeterminação dos povos, da não-intervenção, da igualdade entre os Estados, da defesa da paz, da solução pacífica dos conflitos, do repúdio ao terrorismo e ao racismo, da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade, da concessão de asilo político. Além disso, prevê que será buscada a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina.

vigente. Não prevalecem, contudo, sobre as disposições constitucionais. Não podem ser firmados contra as normas da Lei Maior, sob pena de nulidade. Nos casos de inconstitucionalidades supervenientes, porém, os tratados e convenções internacionais devem ser modificados segundo as regras do direito das gentes, quer dizer, devem ser denunciados com fundamento no princípio da independência nacional.

Idealizando a integração internacional, percebe-se que a interpretação sistemática do texto constitucional a pretende, o que se exige o cumprimento dos compromissos pactuados externamente.

### ***3.3.3 Finalidade de combate à bitributação e o treaty override***

O direito internacional tributário assume uma distinção articuladora das relações econômicas entre os Estados, quando traz compatibilidade ao relacionamento fiscal dos fatos geradores ocorridos nos países que são partes nos acordos assinados.

A relação com mais de uma ordem jurídica visa evitar a dupla tributação dos contribuintes (o que poderia atingir negativamente a economia de uma das partes), além de combater as fraudes fiscais.

Nesse sentido, Sacha Calmon (2020, p. 692) reconhece a necessidades das normas internacionais em matéria tributária a fim de existir a distribuição harmônica do poder de tributar aos Estados e, conseqüentemente, resolvendo eventuais concorrências nessa atividade e impossibilitando a ação dos fraudadores. No entanto, para ele, os acordos não trazem uma hipótese de incidência impositiva com formação de uma obrigação tributária internacional, mas somente regula o tratamento desempenhado quanto às situações ocorridas no exterior.

A existência mútua de vários Estados soberanos no plano internacional, o fenômeno da globalização e o conseqüente deslocamento de capitais e bens conduzem à eventualidade de copiosas incidências tributárias sobre uma idêntica expressão de riqueza.

Em matéria de bitributação, a Convenção Brasil-Suécia visa evitá-la quanto ao imposto de renda, o que será examinado mais à frente. Igualmente, há a Convenção Brasil-Chile, Brasil-África do Sul e tantas outras.

E como é caracterizado esse fenômeno? Quando há esse episódio?

Nas palavras de Leandro Paulsen (2019, p. 121), “o termo bitributação designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador”. Internacionalmente, seria a circunstância de dois Estados soberanos estarem cobrando tributo acerca sobre única hipótese de incidência ocorrida, devido ao acontecimento fenomênico ter sido detectado em outro território.

Diversamente, o *bis in idem* é a tributação de um único ente sobre o mesmo fato gerador (PAULSEN, 2019, p. 121), ou seja, o sujeito ativo cobra duas vezes pelo acontecimento idêntico.

Veja-se que os tratados contra a dupla tributação decorrem diretamente do princípio da capacidade contributiva, em vista que, por exemplo, aquele lucro obtido no exterior revela a aptidão econômica do contribuinte, mas não indica uma majoração que importe na oneração dada.

Pensar de modo diverso seria autenticar o efeito confisco na cobrança do imposto sobre o mesmo lucro, no Brasil pelo critério da residência e em outro país pelo critério da fonte do ganho, inobstante a Constituição Federal vedá-lo expressamente.

A partir desse ponto, voltando à categorização polêmica, mas apontada pelos tribunais, os tratados-contratos dispõem sobre direitos e deveres recíprocos, muito se assemelhando aos contratos do direito civil conhecidos.

Tendo em vista essa natureza privada, derivam de interesses opostos, mas que são negociáveis na criação de fatos jurídicos subjetivos.

Nesse viés, os tratados firmados com finalidade de evitar a bitributação seriam contratuais, na medida que não possuem um caráter geral para criação de normas de conduta de direito internacional. Em outras palavras, essas pactuações não criam fatos jurídicos objetivos, aplicáveis a toda a sociedade internacional, mas com validade e eficácia cingida às partes signatárias.

Aprofundando o assunto, os tratados contratuais resultariam de cessões e diálogos entre as partes, momento que o governo se presta a reduzir sua soberania e abdica da sua competência tributária. Assim:

(...) um acordo de bitributação não está aberto a adesões; é antes, o fruto de concessões mútuas entre dois Estados, donde se entende que um Estado somente se dispõe a renunciar a parte de seu direito de tributar em vista do fato de que a outra parte faz o mesmo. (SCHOUERI, 2019, p. 125.)

Veja-se que essa espécie resulta de cessões e dialógicos entre as partes, momento que o governo se presta a reduzir sua soberania e abdica da sua competência tributária.

Apesar da dificuldade de diferenciação das espécies no caso concreto e da insuficiência da classificação, partindo do pressuposto que esses tratados são pautados no princípio da boa-fé (o Estado assume uma obrigação) e na manutenção dos contratos, o mero desrespeito, sem qualquer denúncia, desequilibra as relações entre os países.

Quando as disposições de um tratado são afastadas em função da previsão distinta na lei interna posterior se pode perceber o desrespeito à pactuação celebrada livremente, caracterizando o evento chamado *treaty override*.

Essa é a definição adotada pela OCDE (1989, p. 2-3):

Tax override refers to a situation where the domestic legislation of a State overrules provisions of either single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State (...) Treaty override implies that a State by legislative action gives preference to a domestic law over international law, and thus refuses to fulfil certain obligations arising out of the contractual nexus on grounds that the treaty obligations conflict with domestic law.<sup>7</sup>

Com efeito, a prática é hostilizada pela organização, a qual aprecia o respeito ao *pacta sunt servanda* nos acordos de vontade pactuados.

Contudo, não se encontra na Constituição Federal do Brasil disposição acerca da primazia hierárquica dos tratados e convenções internacionais no tocante à legislação doméstica, questão que gera diversas discussões.

Justificando sua concepção sobre o princípio da moralidade que a República Federativa do Brasil deve resguardar em suas ações, para Hugo de Brito Machado (2014, p. 87) há a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna anterior e posterior, visto que o contrário desprestigiaria o Estado Contratante:

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 presidir também 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.

Fato é certo: o “descumprimento contratual” de tratado firmado abala a relação internacional entre os pactuantes e desestimula as negociações, expressamente necessárias em face da globalização. Portanto, o instrumento adequado internacionalmente para eventual revogação de um tratado é a denúncia.

### ***3.3.4 Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal***

---

<sup>7</sup> Tradução livre da definição: “O tax override se refere a uma situação em que a legislação nacional de um Estado anula as disposições de qualquer tratado único ou de todos os tratados que até agora tiveram efeito naquele Estado (...) A anulação do tratado implica que um Estado, por ação legislativa, dá preferência a uma lei nacional em relação ao direito internacional e, portanto, se recusa a cumprir certas obrigações decorrentes do nexo contratual com base em que as obrigações do tratado entram em conflito com a lei.”

No início do século XX, a jurisprudência pátria compartilhava de uma visão monista, considerando que os tratados seriam válidos a despeito da incompatibilidade com a legislação nacional.

Percebe-se que os juristas acreditavam na primazia frente a todo ordenamento jurídico interno, ilustrando um posicionamento que desconsiderava a vontade do legislador e a soberania do Estado.

Isso é visível no julgamento do Habeas Corpus nº 2.280 de 1905 e da Extradução nº 7 de 1914 pelo Supremo Tribunal Federal. No caso do primeiro, cumpriu-se o império do tratado de extradição, pactuado com a Itália, em prejuízo à disposição constitucional. De forma semelhante, o outro caso tratou da exigência de diversos requisitos para que o documento de extradição fosse autenticado, os quais estavam ordenados na Lei nº 2.416 de 1911. Acontece que vigoravam as disposições do acordo internacional, realizado entre o Brasil e Alemanha, de 1877, logo, não havendo previsão das mencionadas formalidades.

Outrossim, à ocasião da Apelação Cível nº 9.587 de 1951, a Corte Constitucional dispôs que as leis precedentes seriam “revogadas” pelos acordos internacionais firmados, no que contrariassem, bem como estes não seriam substituídos pela legislação ulterior discordante.

A situação é referente ao direito tributário, tratando do valor do imposto cobrado na importação de radiorreceptores e radiotransmissores dos Estados Unidos defronte às disposições de tratado impedindo a cobrança do tributo a maior na imposição deste país em comparação ao reivindicado na importação do Brasil. Por consequência lógica, o STF fez prevalecer o acordo celebrado entre os países.

O voto vencedor do ministro Orozimbo Nonato (BRASIL, 1951) trouxe pontuais considerações: “Os tratados constituem leis especiais e por isso não ficam sujeitos às leis gerais de cada país, porque, em regra, visam justamente à exclusão dessas mesmas leis.”

Pode se depreender da transcrição que a preponderância dos tratados ocorreria em razão de serem leis especiais, ocupando-se de matéria excepcional, não ordinária. Não se afirmou uma clara superioridade hierárquica dos acordos internacionais, mas, diante da resolução das antinomias pelos critérios da especialidade e cronologia, não restaria dúvidas da sua primazia.

Por esse ângulo, foi esclarecido por Gilberto Ulhôa Canto (BRASIL, 1979, p. 27) – participante da redação do anteprojeto do Código Tributário Nacional de 1966 – que a edição do polêmico artigo 98 teve como finalidade a positividade do entendimento jurisprudencial imperante à época, este exposto acima.

Assim, para ele, não se buscou a inovação do ordenamento jurídico nacional com o estabelecimento de hierarquia até antes nunca vista na legislação – onde se inclui a Constituição Federal.

Em 1977, o Pretório Excelso alterou seu entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, afastando a anterior compreensão de primazia do direito internacional sobre as normas internas ao tratar sobre direito cambial.

A situação teve origem nas antinomias entre o Decreto-Lei nº 427/1969 - que estipulou entre os requisitos de validade das letras de câmbio e notas promissórias a obrigatoriedade do registro na repartição fazendária - a Lei Uniforme de Genebra. Esta, de maneira diversa, não obstante a previsão de diversos encargos para validade dos títulos, não trouxe a anotação como outro, o que caracterizou um acréscimo sobre o acordo. Dessa forma, o STF precisou proferir decisão que confirmaria o passado ou inovaria o ponto em questão.

A tese acolhida foi no sentido de que a normas internas positivas deveriam ser aplicadas inobstante os preceitos do acordo internacional, de modo que este vincularia o Estado no contexto externo, mas não internamente de forma ilimitada. Assim, o critério cronológico deveria ser utilizado para definição do diploma normativo a ser aplicado, respeitando a última expressão de vontade do legislador.

Nos votos dos ministros, é possível perceber discordâncias e justificativas diversas para cada posicionamento, merecendo destaque alguns.

Nesta feita, o ministro Leitão de Abreu (BRASIL, 1977, p. 988-989) declarou que não se trata de revogação do tratado internacional por uma lei posterior – até porque existe procedimento próprio para a retirada desse instrumento do ordenamento jurídico nacional, qual seja, a denúncia -, mas de inaplicabilidade em caso de conflito:

No caso de se deitar lei nacional, que entre em conflito com o tratado, é preciso saber, ainda segundo a teoria kelseniana, como o problema se resolve em face da Constituição. Pode esta dispor que a lei tem preferência em relação ao tratado, embora não o revogue, ou estabelecer que a antinomia se resolve em face do princípio *lex posterior derogat priori*, ou, finalmente, prescrever que o tratado internacional terá precedência sobre a lei nacional. A interpretação do direito positivo é que dirá qual das três soluções é a adotada pelo direito interno. Na espécie, como não existe norma constitucional que autorize lei posterior a revogar tratado internacional, entendo, como Vossa Excelência, que não houve revogação do tratado. Não se prescreve, também, no texto constitucional, que o tratado prevalecerá sempre em face da lei, nem se estatui, explicitamente, que a lei nacional se aplicará sempre, preferindo ao tratado. Não obstante a dificuldade que o problema alcance, a solução que adoto, como ficou expresso no meu voto, é que o Decreto-lei 427 é de aplicação obrigatória por parte dos tribunais, uma vez que estes somente lhe poderiam afastar a aplicação se fosse inconstitucional, o que não acontece. Embora, pois, esse ato legislativo não tenha, quanto à matéria sobre a qual dispõe, revogado o tratado, não pode o Supremo Tribunal Federal, em face da antinomia entre a nossa Carta Política e o mencionado

Decreto-lei, deixar de aplicar este último, afastando, assim, nesse particular, a aplicação do tratado.

Diferentemente, o ministro Cunha Peixoto (BRASIL, 1977, p. 946) compreendeu que os tratados internacionais somente são incorporados como ordenamento interno quando há promulgação de lei sobre a matéria, o que não teria ocorrido com a Lei de Genebra, adotando posicionamento dualista extremado:

Portanto, o Congresso não transformou a Lei Uniforme em direito positivo brasileiro, já que, como está expresso no decreto, ficou aprovada a convenção para adoção da lei uniforme no Brasil e não sua vigência, naquele momento, no Brasil. E esta assertiva ainda mais se positiva, quando ficou declarado que destinar-se-á a aprovação a regular certos conflitos em matéria de lei daqueles títulos de crédito. Ora, se o decreto estivesse transformando a Lei Uniforme de Genebra em lei brasileira, evidente que estava também terminando com os conflitos referentes à disciplina destes institutos.

Discordando em parte do último, o ministro Cordeiro Guerra (BRASIL, 1977, p. 961) defendeu que a lei posterior derroga o tratado anterior, bem como o oposto, ante à falta de previsão constitucional expressa sobre a hierarquia superior das normas internacionais:

Incorporada a Convenção de Genebra ao Direito interno brasileiro, desnecessário reproduzir a brilhante argumentação do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, no “Leading case” citado, e, como o eminente Ministro Cunha Peixoto, não lhe dou o efeito de impedir o livre exercício da soberania nacional, isto é, de obstar a elaboração legislativa interna, ainda que modificando ou alterando o texto da Convenção vigente entre nós.

Já em 1984, com atenção no artigo 98 do CTN, o STF aplicou o dispositivo (não entendendo pela inconstitucionalidade do mesmo) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 100.105/RS, de modo que exaltou a preferência dos tratados frente à legislação doméstica.

A base científica utilizada para essa decisão foi a diferenciação entre tratados contratuais e tratados normativos, quais sejam, respectivamente, os que estabeleçam vantagens recíprocas e específicas em favor dos contratantes, na medida que apregoam diminutas no ordenamento jurídico doméstico, enquanto os outros contenham normas uniformes e triviais que são incorporadas nacionalmente. (DOLINGER, 1996, p. 104.)

Contudo, essa distinção classificatória é criticada pela sua superficialidade e pela dificuldade de classificação de cada espécie de tratado na prática. É possível notar que mesmo os tratados “contratuais” contém elementos normativos, quando mencionam sobre vigência e ratificação, por exemplo.

Desse modo, a doutrina expõe que a finalidade de ambas as espécies é a pactuação da vontade convencional das partes e sempre haverá um caráter puramente normativo. (RESEK, 2011, p. 53.)

Inobstante a intangibilidade classificatória, a Corte Constitucional enquadrando o tratado internacional em matéria tributária na espécie contratual e que, por essa razão, sua prevalência estaria assegurada.

Os acordos internacionais que tratem, de alguma forma, dos tributos e das relações jurídicas pertinentes são instrumentos nos quais os Estados signatários assumem deveres recíprocos, havendo a conseqüente imposição de um dever de agir específico. (MAITTO, 2006, p. 75-76.) E, dentro dessa parcela, estariam os acordos de não bitributação.

Por conseguinte, alicerçado nos precedentes acima discorridos, apura-se que, para o STF, os tratados e convenções internacionais e as leis internas estão no mesmo plano de eficácia e validade, não havendo como se falar em superioridade hierárquica, e possíveis antinomias são resolvíveis pelos outros critérios. Ainda, essa compreensão independente da matéria acordada, incluindo o ramo fiscal, exceto os acordos que preceituem os direitos humanos.

Quanto ao Superior Tribunal de Justiça, sua primeira manifestação latente sobre o assunto foi revelada no julgamento do Recurso Especial nº 139.085/SP nos anos 90, ocasião na qual assegurou que os acordos externos fruiriam da mesma posição hierárquica da legislação interna.

Esse caso tratou da concessão de isenção sobre o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) para a importação de urânio proveniente da Alemanha. Em razão de ambos os Estados envolvidos – Brasil e Alemanha – serem signatários do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), a importadora questionou a exigência de pagamento do AFRMM pela Fazenda.

Acontece que a previsão da incidência desse adicional na atividade podia ser encontrada no Decreto-lei nº 2.404 de 1987, havendo contrariedade nas disposições do acordo e da legislação doméstica posterior.

Resolvendo a controvérsia, a Corte Cidadã delineou que, existindo antinomias nas disposições, estas deveriam ser solucionadas pelo critério cronológico.

O ministro Relator Demócrito Reinaldo (BRASIL, 1998, p. 2) ponderou afirmações relevantes:

(...) a segunda parte do artigo 98, citado, quando dispõe que os tratados e as convenções internacionais serão observados pela legislação tributária que lhes sobrevier, merece análise mais profunda, a menos que, desde logo, se opte pela sua flagrante inconstitucionalidade. Com efeito, uma apressada interpretação deste preceito poderia levar à convicção de que ele estaria vedando ao legislador a edição de normas contrárias a tratados e convenções. Tal interpretação, por isso, eivaria o dispositivo de flagrante inconstitucionalidade, pois implicaria consagrar restrições e limitações ao exercício do Poder Legislativo, inclusive no próprio poder constituinte derivado, restrições e limitações estas só cabíveis em texto constitucional, já mais em

lei, ainda que lei complementar à Constituição. Assim, há de se afastar, de logo, o entendimento de que o art. 98 do CTN veda ao Poder Legislativo editar norma contrária a tratados e convenções. A parte final do citado normativo deverá interpretada e aplicada nos exatos limites em que o fez o Supremo Tribunal Federal

Ademais, foi considerado que o artigo 98 é aplicável em sua literalidade quanto aos tratados contratuais, em vista do dever de respeito das partes aos termos firmados. Assim, o STJ coadunou com a classificação e posicionamento adotado pelo STF.

Tal circunstância se repetiu em outros julgados, que não são dignos de maiores ressalvas para o presente trabalho, como nos Recursos Especiais nºs 47.244/RJ, 154.092/SP, 209.526/RS e 480.563/RS.

Relevante mencionar as afirmações que o ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho trouxe em seu voto no momento da decisão acerca do recurso interposto pela Companhia Vale do Rio Doce, conhecido Recurso Especial nº 1.325.709/RJ. Em suas razões recursais, alegou ser incabível a tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os resultados positivos auferidos no exterior, não obstante a previsão na Medida Provisória nº 2158-24.

A incompatibilidade do artigo 74 da MP com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil e pelos países de domínio das sociedades controladas fez com que a controvérsia chegasse ao STJ.

Interessante evidenciar o Caso Vale, porquanto o Relator introduziu outra justificativa para a desutilidade da MP: as previsões internacionais seriam equiparadas às leis complementares ante a manifestação de soberania da República Federal do Brasil.

Nesta feita, consagrou clara posição hierárquica superior aos tratados internacionais, que seriam normas de natureza complementar:

Remarque-se, mais uma vez – e certamente não será esta a última vez – que o sistema tributário brasileiro é essencialmente estruturado em formulações normativas de nível complementar, de modo que nenhuma norma de conteúdo tributário que não ostente essa hierarquia (complementar) poderá ser admitida – salvo se explodindo o sistema – para regular matéria que a Carta Magna reservou ao trato dessa espécie normativa, como se extrai diretamente do art. 146, III. Diante dessa definição sistêmica e constitucional, conclui-se que os Tratados e Convenções Internacionais em matéria tributária seguramente assimilam, no Direito Interno Brasileiro, a hierarquia de leis complementares. (BRASIL, 2014, p. 29.)

Em momento posterior será tratado da posição atual do STF, bem como do STJ, porém se adianta que as Cortes afirmam a prevalência dos acordos internacionais em matéria tributária seja pela aplicação da ultrapassada diferenciação dos tratados contratuais, seja pelo critério da especialidade.

### 3.4 Direitos e garantias dos contribuintes

O francês Karel Vasak apresentou uma palestra em Estrasburgo no ano de 1979, na qual trouxe como base da sua teoria geracional os princípios da liberdade, igualdade e fraternidade relacionados aos direitos fundamentais, manifestando-se em três gerações sucessivas.

Mais correto é o vocábulo “dimensão”, visto que há um aperfeiçoamento ao longo do tempo e não a substituição de alguns direitos por outros. Assim, o vocábulo pode vir “a induzir apenas a ideia de sucessão cronológica e, portanto, suposta caducidade dos direitos das gerações antecedentes, o que não é verdade”. (BONAVIDES, 2011, p. 572.)

No tocante aos direitos de primeira dimensão, assevera Paulo Bonavides (2011, p. 563-564) que:

(...) são os direitos da liberdade, os primeiros a constarem do instrumento normativo constitucional, a saber, os direitos civis e políticos, que em grande parte correspondem, por um prisma histórico, àquela fase inaugural do constitucionalismo do Ocidente. (...) Os direitos da primeira geração ou direitos da liberdade têm por titular o indivíduo, são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdades ou atributos da pessoa e ostentam uma subjetividade que é seu traço mais característico; enfim, são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado. Entram na categoria do status negativus da classificação de Jellinek e fazem também ressaltar na ordem dos valores políticos a nítida separação entre a Sociedade e o Estado. Sem o reconhecimento dessa separação, não se pode aquilatar o verdadeiro caráter antiestatal dos direitos da liberdade, conforme tem sido professado com tanto desvelo teórico pelas correntes do pensamento liberal de teor clássico.

Com isso, os direitos civis e políticos impõem ao Estado um “não fazer”, ou seja, exprimem a abstenção de controle. Como exemplo dos primeiros estão a liberdade de expressão, a presunção de inocência, a liberdade de locomoção, e dos segundos temos o direito de votar e ser votado, de exercer a cidadania.

O aperfeiçoamento dos direitos fundamentais, fez surgir os chamados direitos de segunda dimensão, alusivos à igualdade e à exigência das ações por parte do Estado para a garantia dos direitos sociais, econômicos e culturais. Veja-se:

Os direitos da segunda geração merecem um exame mais amplo. Dominam o século XX do mesmo modo como os direitos da primeira geração dominaram o século passado. São os direitos sociais, culturais e econômicos bem como os direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado social, depois que germinaram por obra da ideologia e da reflexão antiliberal do século XX. Nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do qual não se podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula. (BONAVIDES, 2011, p. 564.)

Na terceira e quarta dimensão estão colocadas, respectivamente, os direitos difusos e coletivos; e os direitos à democracia, ao pluralismo e à informação. (BONAVIDES, 2011, p. 569-571.)

A partir disso, o primeiro ponto a se analisar é a definição do vocábulo “direitos fundamentais” para compreender a sua extensão material e formal.

Em sentido formal, os direitos fundamentais são os reconhecidos no texto constitucional. Contudo, materialmente, mesmo sem haver expressa previsão no título respectivo, os referidos direitos existem e estão relacionados ao princípio da dignidade da pessoa humana, na medida que protegem os indivíduos da degradação, possibilitando uma existência mínima digna na sociedade.

Nessa significação, Gilmar Mendes (2018, p. 206) preconiza que:

Não obstante a inevitável subjetividade envolvida nas tentativas de discernir a nota de fundamentalidade em um direito, e embora haja direitos formalmente incluídos na classe dos direitos fundamentais que não apresentam ligação direta e imediata com o princípio da dignidade humana, é esse princípio que inspira os típicos direitos fundamentais, atendendo à exigência do respeito à vida, à liberdade, à integridade física e íntima de cada ser humano, ao postulado da igualdade em dignidade de todos os homens e à segurança. É o princípio da dignidade humana que demanda fórmulas de limitação do poder, prevenindo o arbítrio e a injustiça (...) Os direitos e garantias fundamentais, em sentido material, são, pois, pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir da perspectiva do valor da dignidade humana.

Com efeito, esses direitos em sentido formal e material gozam de natureza constitucional, resguardando certa supremacia de força normativa em comparação aos outros dispositivos legais.

Importa salientar que a ausência da consagração expressa do direito na Constituição não retira o seu caráter normativo fundamental, consoante determinação do próprio art. 5º, parágrafo 2º que permite estender o conjunto. Assim, Hugo de Brito Machado (2009, p. 36) ensina:

Tais referências nos textos das diversas constituições são úteis porque afastam interpretações restritivas, decorrentes de postura excessivamente formalista, ou melhor, excessivamente literalista, que desgraçadamente persiste em alguns operadores do Direito, inclusive magistrados. Na verdade, os direitos fundamentais são os consagrados na Constituição. Todos os direitos fundamentais em sentido formal o são também em sentido material, embora possa existir direitos fundamentais em sentido material que não estejam consagrados explicitamente pela Constituição. Eles podem estar implícitos em certas normas da Constituição, que comportam interpretação capaz de albergá-los.

Como pessoa, física ou jurídica, situada frente ao Estado, o contribuinte é titular de direitos fundamentais, especialmente elencados como limitações ao poder de tributar na Constituição.

Nesta feita, Machado (2009, p. 38) escreve que todos os integrantes da sociedade são candidatos a serem contribuintes, inobstante não sejam todos sujeitos passivos de relações tributárias:

É que todos os cidadãos devem ser considerados de algum modo contribuintes. Embora nem todos os cidadãos sejam sujeitos passivos de relações tributárias, certo é que todos os cidadãos terminam sendo contribuintes, no sentido de que suportam o ônus do tributo, e, neste sentido, portanto, são contribuintes, embora geralmente não se sintam como tais. Para que todos os cidadãos se sintam contribuintes, o que falta é a denominada consciência fiscal, a consciência de que a carga tributária não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento dos tributos, mas também sobre os ombros de quem, como comprador de mercadorias ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos.

Desse modo, sejam contribuintes de fato ou de direito, todos arcam com a carga tributária e, conseqüentemente, são titulares dos direitos e garantias relacionados à tributação do Estado.

A Constituição Federal de 1988 traz importante preceito para a compreensão da natureza jurídica dos tratados internacionais em matéria tributária, quando afirma que os direitos e garantias dos contribuintes constantes nos tratados internacionais pactuados pelo Brasil devem ser observados.

Consoante exprimido por Paulsen (2019, p. 210), os tratados:

Uma vez internalizados, passam a integrar a legislação tributária (art. 96 do CTN). Caso venham a dispor sobre garantias fundamentais dos contribuintes, serão equivalentes às normas constitucionais, nos termos do art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF.

Ademais, a lição de Paulo Caliendo (2019, p. 130) é no sentido de que:

Um problema especial no Direito brasileiro está no entendimento do mecanismo de recepção estabelecido pelo art. 5º, § 2º, da Constituição Federal de 1988. A equiparação dos tratados internacionais em matéria de Direitos Humanos às emendas constitucionais decorre da abertura material proporcionada pelo art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF/88 (...). Podemos considerar como tratados em matéria tributária que versam sobre questões relativas aos Direitos Humanos aqueles que criem ou ampliem os direitos fundamentais do contribuinte. Os tratados de Direitos Humanos ou hierarquia equivalente às emendas constitucionais, quando aprovados conforme o rito do art. 5º, § 3º, ou hierarquia supralegal nos demais casos, como ocorre com todos os tratados de Direitos Humanos ratificados antes da EC n. 45.

Em vista disso, pode ser concluído que as normas internacionais que dispõem sobre direitos e garantias dos contribuintes adquirem status supralegal, com hierarquia superior aos tratados comuns.

De outra forma, Xavier (2010, p. 88) sustenta que, para que essas normas gozem de primazia e aplicabilidade, seria desnecessário o procedimento especial de incorporação ao

direito interno, sendo suficiente a mera previsão, em virtude da existência de cláusula geral de recepção automática plena.

Independentemente da aplicação imediata pela cláusula geral ou da supralegalidade normativa, os direitos e garantias dos contribuintes se sobrepõem aos preceitos ordinários integrantes do ordenamento jurídico.

#### 4 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

Os preceitos caracterizadores da natureza jurídica dos tributos podem ser obtidos da breve observância do princípio do CTN.

Com efeito, tributo é compulsório, sendo cobrado independentemente da vontade do sujeito passivo, diferenciando-o de uma prestação contratual, onde um dos pressupostos de validade é “a vontade”. Deve ser pago em moeda ou em algo que expresse valor econômico, afastando a prática *in natura* ou *in labore* e necessita de atividade legiferante prévia, sem que haja surpresa ao contribuinte.

Quanto à cobrança, é precedida de atividade plenamente vinculada, revestida no lançamento tributário, momento no qual há a constituição do crédito tributário com reconhecimento dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. Além disso, o tributo não se caracteriza como sanção, mas seu fato gerador é ato lícito, não contrário ao direito. A ressalva é quanto à multa tributária, surgida do descumprimento de obrigação acessória e se revestindo em obrigação principal, mas não sendo tributo.

Os registros de cobranças aos cidadãos – entendidas como precursoras da atividade administrativa-financeira do estatal conhecida hoje – caminham desde a antiguidade.

Na Grécia Antiga, os cidadãos contribuía voluntariamente para com as despesas comuns, bem como mantinham a realização de eventos por intermédio das liturgias, como festivais dramáticos e corridas com tochas. (MARTINS, 2009, p. 180.)

O precursor do imposto de renda seria o dízimo, pago pelos contribuintes a fim de garantir o sustento do Estado-Igreja, revelando expressivo caráter arrecadatório. (MARTINS, 2009, p. 179.)

No que tange ao caráter de coercibilidade, não estava presente nos tributos pessoais, encargo aceito unicamente na preparação para guerra. Conjuntamente às contribuições voluntárias, os tributos indiretos, sobretudo os aduaneiros e portuários, garantiam a fonte de renda de Atenas. (MARTINS, 2009, p. 181.)

Em Roma, a política financeira era exercida, especialmente na exploração fiscal dos povos e territórios vencidos, incidindo sobre a propriedade da terra privada e sobre o poder do domínio romano. Como já exposto, os cofres eram abastecidos, contudo, com o uso da tributação indireta, por exemplo, *quinta et vicesima manciporum* sobre a compra e venda de escravos. (MARTINS, 2009, p. 184.)

Prosseguindo no estudo histórico, a Idade Média é caracterizada pelos agrupamentos de camponeses e pequenos proprietários ao redor de fortalezas e castelos comandados por senhores

feudais, que garantiam proteções ao custo de contraprestações. Cada senhor feudal entregava uma parcela de terra ao vassalo que pagava tributos extremamente onerosos *in natura* ou *in labore*. (MARTINS, 2009, p. 185-186.)

Com isso, a tributação passou a ser marcada como uma atividade privada decorrente da relação senhor-servo e dissociada de um poder superior central e organizado.

Diante do crescimento do poder político em face do rei, a Idade Moderna surge com a diferenciação entre patrimônio estatal e patrimônio do rei, aquele como vinculado a prestações em favor da população. (MARTINS, 2009, p. 188.)

A despeito da evolução, a cobrança ainda não estava interligada à capacidade contributiva de cada contribuinte, de modo que os pobres suportavam elevada carga fiscal.

O fruto das ideias iluministas foi o advento do Estado Social ao final do século XIX, acompanhado por uma alteração da concepção do papel da tributação na sociedade, acrescentando-se os princípios da progressividade e da solidariedade.

Importa destacar a solidariedade enquanto dever do indivíduo de sacrificar parte de seu patrimônio, sem certeza de obtenção de contraprestação específica, mas visando o interesse coletivo. Por outro lado, a progressividade visa graduar a tributação segundo a capacidade contributiva (ou econômica).

Existiram algumas maneiras do Estado recolher recursos financeiros, quais sejam, 1) a exploração do patrimônio dominical que geram um volume de receitas incipiente à mínima satisfação das necessidades públicas; 2) os empréstimos públicos, que são as ofertas de títulos públicos para serem adquiridos pelos particulares em geral, incapazes de custear os gastos a serem realizados, especialmente pelo fato dos primeiros serem acrescentados apenas temporariamente ao Tesouro e deverem ser devolvidos com acréscimo de juros; 3) as emissões de moeda de forma indiscriminada, que, conseqüentemente, ocasionam aumento da inflação nos preços e instabilidade social; 4) outras fontes, como o produto do recolhimento das penalidades pecuniárias e as doações; 5) a tributação. (MARTINS, 2009, p. 194-203.)

Em virtude da baixa capacidade arrecadatória das outras fontes, mencionadas acima, conclui-se que as receitas provenientes dos tributos são os meios aptos de manutenção dos gastos públicos.

Durante alguns séculos surgiriam movimentos para a tributação da renda, merecendo destaque a tributação relacionada ao período das Guerras Napoleônicas, por volta da primeira década do século XIX, sendo instituído o imposto pela Inglaterra em razão do iminente perigo da guerra (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 275), com a tributação baseada nos dispêndios como indícios de riqueza.

No mundo, o imposto de renda foi, inicialmente, instituído como imposto de guerra, sendo substituído como a solução em períodos de dificuldades financeiras, até se tornar um imposto de caráter permanente. (CARNEIRO, 2018, p. 342.)

A criação ocorreu somente em 1922 no Brasil, por intermédio da competência residual da União, ante à ausência de previsão na Constituição Federal de 1981, na edição da Lei nº 4.625, na qual se estabeleceu a incidência sobre o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 275.)

Nota-se, portanto, que o imposto foi instaurado de maneira geral, considerando o conjunto de rendimentos líquidos do contribuinte, sem diferenciação quanto à sua natureza ou à sua fonte.

Não havia previsão de faixas de alíquotas, sendo aplicável uma alíquota geral de 10% para todas as pessoas sob qualquer qualidade e condição. A “décima secular” ou directa”, como o imposto era chamado, recaía sobre todos os interesses e rendas. (CARNEIRO, 2018, p. 342.)

No texto constitucional do ano de 1934, já foi trazida a disposição da competência privativa da União em decretar impostos de renda e proventos de qualquer natureza<sup>8</sup>, disposição que prosseguiu nas Constituições seguintes e culminou no texto do artigo 153, inciso III da Constituição Federal de 1988.

No que diz respeito ao referido imposto, detém um caráter arrecadatório marcante para que o Estado possa honrar com os gastos públicos.

Tomando como parâmetro a arrecadação de receitas federais no período de dezembro de 2019, o total da arrecadação do imposto de renda foi bastante superior em comparação a outros tributos federais, como imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações financeiras e contribuição social sobre lucro líquido.

---

<sup>8</sup>Confira: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil/1934. Art. 6º Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: (...) c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis.

Figura 1 – Arrecadação das receitas federais no período de dezembro de 2019 (a preços de dezembro/2019 – IPCA)

UNIDADE: R\$ MILHÕES

RECEITAS	2019 DEZEMBRO
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	3.341
I.P.I-TOTAL	4.855
I.P.I-FUMO	452
I.P.I-BEBIDAS	297
I.P.I-AUTOMÓVEIS	345
I.P.I-VINCULADO À IMPORTAÇÃO	1.563
I.P.I-OUTROS	2.198
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	40.037
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	2.926
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	9.612
ENTIDADES FINANCEIRAS	1.184
DEMAIS EMPRESAS	8.428
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	27.498
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	11.247
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	9.943
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTE	5.266
I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	1.043
IDF - I. S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS	4.101
ITR - I. TERRITORIAL RURAL	140
COFINS - CONTRIB. P/ A SEGURIDADE SOCIAL	21.025
ENTIDADES FINANCEIRAS	1.212
DEMAIS EMPRESAS	19.813
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	5.740
ENTIDADES FINANCEIRAS	199
DEMAIS EMPRESAS	5.541
CSLL - CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	5.055
ENTIDADES FINANCEIRAS	549
DEMAIS EMPRESAS	4.506
CIDE-COMBUSTÍVEIS	223
PSS - CONTRIB. DO PLANO DE SEGURIDADE DO E	2.761
OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS	1.538
<b>SUBTOTAL [A]</b>	<b>88.815</b>

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2019).

Isto posto, a função do IR é preponderantemente fiscal, objetivando a consecução de receitas para o custeio dos gastos públicos, mas resguarda determinada função extrafiscal, a ser posteriormente explorada.

#### 4.1 Princípios

A Constituição Federal disciplina expressamente quais os princípios aplicáveis de forma específica ao imposto de renda, apontando que será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, os quais auxiliam na própria definição de renda e dos limites ao legislador nas atividades legiferantes posteriores.

Conjuntamente a isso, aplicam-se os princípios constitucionais gerais da legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade, vedação ao confisco e tantos outros.

Aponta-se, inicialmente, que o imposto de renda é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, podendo ser cobrado com alíquotas majoradas antes de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei.

Inobstante a edição da Súmula 584 do STF, atualmente, o entendimento jurisprudencial é contundente no sentido de que a lei aplicável é a vigente sobre o ano-base – respeitando-se a anterioridade anual – e não a vigência no exercício financeiro que será apresentada a declaração de ajuste.

Acertadamente, a Súmula foi cancelada em outubro de 2020<sup>9</sup>, em razão da necessidade de que:

(...) lei de regência do imposto de renda seja a vigente em 31 de dezembro do ano anterior ao ano-base, pois teriam os contribuintes a prévia informação do quadro legal que regularia as suas atividades tributárias, antes de ocorrerem. A Súmula do STF, no entanto, entendia o contrário, impressionada por uma polêmica acadêmica (mas não só por isso) que discutia sobre o dies ad quem do período aquisitivo da renda, se em 31 de dezembro do ano-base ou em 1º de janeiro do exercício seguinte (exercício da declaração). Academicismo irritante, pois o importante é e sempre será o contribuinte saber, antes de realizar as suas atividades, o quadro jurídico de regência dessas mesmas atividades, o que leva à tese de que só o dia 31 de dezembro seria, ética e juridicamente, o dia apropriado. Caso contrário, falar em princípio da anterioridade traduziria enorme toleima, a crer-se na seriedade e nas funções do princípio. Interessa aos jogadores de um time qualquer, de um esporte qualquer, jogar sem saber das regras? E só tomar conhecimento delas após o jogo no vestiário? Privilegiado é o árbitro. Pode valorar a posteriori o vencedor e os vencidos. Ora, tal era a situação do IR no Brasil antes da Constituição de 1988. Vale dizer o IR não só não respeitava o princípio da anterioridade como tornava o imposto retroativo, contra um princípio geral do Direito universalmente aceito e praticado. Agora o quadro é outro. O art. 150, III, “a”, “b” e “c” rechaça a prevalência da Súmula nº 584, sem qualquer sombra de dúvidas. Esse é, ao menos, o nosso sentir, no que somos acompanhados por grande parte da doutrina e até mesmo por precedentes do STJ. (COÊLHO, 2020, p. 275.)

Examinando os princípios específicos do imposto sobre a renda, a generalidade importa que todo e qualquer indivíduo que auferir renda – reconhecida como acréscimo patrimonial frente à sua disponibilidade econômica ou jurídica – estará sujeito à tributação desta, sendo despicienda os atributos pessoais, incluindo-se a raça, a idade e a nacionalidade.

Em virtude disso, os ganhos de capital, que sejam originários do Brasil, dos não residentes são alcançados pela tributação. Igualmente, a renda auferida no exterior por pessoas residentes no Brasil também é tributada, segundo a legislação ordinária.

Isso é a reflexão do princípio constitucional da isonomia, quando é fornecido tratamento igualitário aos contribuintes que estão sob as mesmas circunstâncias. Evita-se, portanto, “a discriminação entre os contribuintes que estejam na mesma situação jurídica”. (CARNEIRO, 2018, p. 345.)

---

<sup>9</sup>A superação do entendimento ocorreu no julgamento do RE 159.180/MG em 22.06.2020, figurando como relator o ministro Marco Aurélio.

De seu turno, o princípio da universalidade diz respeito aos ganhos que serão considerados na apuração do acréscimo patrimonial. Assim, não haverá segregação de tipos de ganhos, mas toda renda ou provento será objeto do imposto.

As exceções estão comportadas em imunidades e isenções, e estão resguardadas de forma motivada e plenamente vinculada.

Nesta feita, a doutrina leciona que o princípio da universalidade está relacionado ao objeto da tributação, devendo esta “recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, da sua origem, da sua localização ou condição jurídica da respectiva fonte”. (MACHADO, 2004, p. 156.)

Decorrente é a impossibilidade do imposto de renda ser seletivo, pois importaria em majorar ou minorar a tributação em função da natureza do rendimento, o que não se correlaciona ao texto constitucional quando afirma que toda e qualquer renda ou provento deve ser alcançado. (CARNEIRO, 2018, p. 346.)

Já a progressividade fiscal permite o aumento da alíquota incidente frente aos acréscimos nos ingressos de riqueza nova, a base de cálculo.

Havendo elevação da renda auferida, o *quantum* devido a título de imposto de renda também será majorado na razão direta. (CARNEIRO, 2018, p. 345.)

Ora, a igualdade tributária em tempo nenhum derivaria da imposição do mesmo pagamento (ou sacrifício) a todos os contribuintes, sem levar em consideração a real capacidade econômica de cada um.

Quem dispõe da renda tributável de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) certamente sacrificará parte significativa do seu sustento com uma alíquota de 10%, ao passo que o indivíduo que deteve acréscimo patrimonial de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) reduzirá a renda líquida para garantia do seu sustento em menor quantia, caso haja a incidência do mesmo percentual.

Essa decorrência lógica é da corrente majoritária da doutrina brasileira, a qual enxerga a instrumentalidade do princípio para realização da capacidade contributiva e da isonomia.

Nesse sentido, é o posicionamento de Hugo de Brito Machado (2004, p. 135) ao expor que “a progressividade é uma forma adequada de realizar o princípio da capacidade contributiva” e de Leandro Paulsen (2019, p. 443) quando define o imposto de renda:

Como imposto de natureza pessoal, o IR deve necessariamente ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CRFB. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva. Tais critérios, da generalidade, da universalidade e da progressividade, se aplicados adequadamente, fariam com que todos pagassem imposto de renda sobre a totalidade dos rendimentos auferidos com carga progressiva conforme a capacidade contributiva de cada qual.

Porém, o legislador segmenta o imposto de renda, criando tributações distintas para determinadas classes de rendimentos, como, por exemplo, a tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicações financeiras (de 15% a 22,5%, variando conforme o tempo de aplicação, sendo que os rendimentos de caderneta de poupança são isentos) e a tributação isolada dos ganhos de capital (15%), sujeitas, cada qual, como se vê, a alíquotas distintas daquelas aplicáveis aos rendimentos em geral, como os provenientes do trabalho (tabela progressiva, até 27,5%). Ademais, o legislador exclui da base de cálculo do imposto de renda, por exemplo, os lucros e dividendos recebidos por sócios, acionistas ou titulares de empresa individual, com o que não são gravados pelo imposto de renda.

Em outras palavras, o imposto de renda é geral, universal e progressivo, visto que incide sobre todos os rendimentos, é pago por todos e incide desigualmente na medida das desigualdades dos contribuintes, homenageando a capacidade contributiva.

Na prática, o imposto de renda é segmentado em classes de rendimentos com variações de alíquotas distintas, o que não desmistifica os seus princípios específicos. Impede-se, com efeito, a “exclusão apriorística de determinada categoria e pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis” (PALSEN, 2019, p. 443.)

Desse modo, a variação de alíquotas entre os rendimentos em geral de pessoas físicas, os ganhos de capital, o lucro das pessoas jurídicas, por exemplo, bem como a concessão de isenções gerais ou individuais<sup>10</sup>, não desrespeita a norma constitucional segundo o entendimento pela capacidade contributiva e pelas finalidades extrafiscais.

#### **4.2 Regra-matriz de incidência tributária**

A chamada regra-matriz de incidência tributária é o resultado do processo cognitivo, em observância aos enunciados prescritos no sistema tributário, consoante o modelo teórico introduzido por Paulo de Barros Carvalho.

O estudo do fato jurídico tributário pressupõe a diferenciação quanto à hipótese tributária. Esta é a descrição normativa de um evento, tratando-se de mera abstração antecedente, enquanto aquele é captado pelos órgãos sensoriais e participável sob específicas condições de espaço e tempo. (CARVALHO, 2019, p. 327-328.)

A projeção factual em consonância com a linguagem prescritiva geral e abstrata se combinam na incidência tributária. Em outras palavras, a subsunção do fato jurídico tributário à norma abstrata cria efeitos jurídicos (ou a relação jurídico-tributária).

---

<sup>10</sup>Isenções objetivas ou gerais são as concedidas sem a necessidade de demonstração, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, o preenchimento de quaisquer requisitos pessoais, visto que inexistente a fixação pela lei instituidora. Por outro lado, as isenções subjetivas ou individuais são usufruídas somente após o contribuinte demonstrar que preenche as exigências previstas na legislação.

Nesse sentido, o Carvalho (2019, p. 329) discorre:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

A construção lógico-semântica, através da pormenorização dos elementos normativos em descritor (antecedente) e prescritor (consequente), permite a fixação de critérios para a descrição minuciosa da imposição tributária que gerará efeitos no mundo jurídico. Assim, essa estrutura lógica auxilia o intérprete na identificação dos elementos que estarão presentes na hipótese e no mandamento, ligados pelo operador deôntico do dever ser.

Do antecedente normativo, extrai-se três critérios contidos, relevantes para a análise do cientista do direito, quais sejam, o critério material, o critério espacial e o critério temporal. São os necessários ao detalhamento da previsão abstrata da convergência de um eventual acontecimento fenomênico e a atividade administrativa da Fazenda.

O legislador seleciona particularidades dos episódios referentes e, ao fazer isso, expõe o que lhe interessa para desencadear efeitos jurídicos.

Considera-se, portanto, que: “Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo.” (CARVALHO, 2019, p. 336.)

De outra perspectiva, o consequente da norma se transmuta nos critérios capazes de identificar a caracterização da obrigação tributária, composta pelos sujeitos da relação jurídica e a quantia da prestação devida. Esses critérios são o pessoal e quantitativo.

No que tange ao critério material, este se referencia ao comportamento humano que enseja a incidência tributária. Em face da questão de conduta, é representado por um “verbo + complemento”.

Não se trata de descrição objetiva do fato, visto que esta equivale ao descritor normativo ou hipótese tributária, mas um dos componentes.

Inevitavelmente, não podem ser utilizados verbos impessoais ou sem sujeitos, pois dificultariam o alcance normativo pela definição. Portanto, é preciso “que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”. (CARVALHO, 2019, p. 338-339.)

Certo que as condições espaciais e temporais traçam o comportamento de alguém, performando uma perfeita descrição normativa.

Para o autor, o critério especial pode se manifestar de três maneiras: 1) a menção à local determinado para ocorrência do fato típico, como os impostos sobre comércio exterior quando mencionam o território nacional, 2) a alusão a áreas peculiares e específicas para que os acontecimentos seja interessáveis juridicamente para o respectivo ente, como o IPTU sobre os imóveis em áreas urbanas e o ITR sobre os imóveis em áreas rurais, de modo geral, 3) a previsão genérica da vigência territorial da lei instituidora, incluindo-se ambos os exemplos mencionados. (CARVALHO, 2019, p. 342.)

Em suma, o critério espacial é a definição do espaço físico no qual o critério espacial deve ocorrer para que seja perfectibilizado.

No que tange ao critério temporal, é o marco temporal da ocorrência, de modo que assinala o momento do surgimento do direito subjetivo do ente instituidor e o dever jurídico do contribuinte.

Por muitas vezes, a legislação traz o critério temporal como fato gerador dos impostos. Por exemplo, o CTN quando define alguns dos fatos geradores do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), de competência da União, afirma que seriam o desembaraço aduaneiro e a saída de estabelecimentos especificados. Apesar disso, somente toca à técnica das autoridades legislativas, pois são conceitos distintos, de sorte que o critério em questão descreve o momento que se considera ocorrido o fato gerador.

Pormenorizado o descritor ou antecedente da norma, passa-se aos critérios pessoal e quantitativo.

No critério pessoal do prescritor, são colhidos os elementos informadores que auxiliam na delimitação dos sujeitos da relação jurídica-tributária. Identificar-se-á os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, respectivos, credor e devedor do crédito tributário.

Nesta feita, o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que será exigida o cumprimento da obrigação tributária, revelada no cumprimento do pagamento do tributo, enquanto obrigação principal. (CARVALHO, 2019, p. 385.)

Por outro lado, o sujeito ativo goza da capacidade tributária ativa, caracterizada pelo poder de cobrar, arrecadar e fiscalizar. (CARVALHO, 2019, p. 382.)

É a identificação do sujeito ativo – a quem foi conferida a competência tributária ou quem a lei prevê a capacidade tributária, ou seja, o ente público que, por determinação legal, tem o dever jurídico de reclamar o cumprimento da obrigação tributária – e do sujeito passivo

- a quem a lei incumbiu o dever de cumprir com o pagamento do tributo e obrigações acessórias, podendo ter a figura de contribuinte ou responsável.

Por fim, os elementos base de cálculo e alíquota compõem o critério quantitativo. A conjunção de ambos fornece a possibilidade de cálculo do montante devido a título de tributação, sendo derradeiro o preenchimento dos requisitos necessários e suficientes para o impacto jurídico da norma.

Permitir o cálculo do montante do crédito consubstanciado na obrigação tributária é expressar a base de cálculo – elemento monetário - e a alíquota que incidirá sobre esta. Assim, a base de cálculo do tributo corresponde à grandeza economicamente mensurável (CARVALHO, 2019, p. 413) e alíquota é o percentual ou os termos monetários a serem aplicados (CARVALHO, 2019, p. 423-424.)

Deve existir a correlação entre a base de cálculo e o critério material do imposto, a fim de se atender ao objetivo da tributação. No caso do imposto de renda, não teria como a base de cálculo ser a mera propriedade de veículos automotores, em vista da falta de nexos com conceito de renda para fins do imposto – adiante analisado.

Secundando, as alíquotas podem ser representadas por percentuais, ocasião na qual são chamadas de *ad valorem*, ou por valores fixos que incidirão sobre a unidade de medida escolhida pela norma – com litro, metro quadrado, quilo -, adjetivando de específicas.

#### **4.2.1 Regra-matriz de incidência tributária do Imposto de Renda**

Doravante a previsão constitucional, o imposto está sendo regulamentado especialmente pelas Leis nº 7.713/88 e 9.250/95, além do Decreto nº 3000/99, chamado Regulamento do Imposto de Renda, revogado pelo Decreto nº 9.580/2018, e algumas outras legislações que serão mencionadas no curso da discussão.

Consultando-se a Carta Magna, na Seção III (dos impostos da União), extrai-se que o imposto federal incidirá sobre renda e proventos de qualquer natureza, esgotando o que seria o objeto da tributação.

Em meio à competência complementar, o CTN apresenta expressamente a definição de renda, sob a perspectiva de que seria o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Ainda, determina que os proventos são os acréscimos patrimoniais residuais.

Como exemplo de renda de capital, há os lucros, os rendimentos, os aluguéis. A renda do trabalho é perceptível nos salários, nas comissões e no pró-labore, sendo este e o lucro a combinação de ambos. Diferentemente, os proventos não se encaixam nesses critérios, sendo,

portanto, conceito residual, ilustrando-se com as aposentadorias, pensões, doações e ganhos em loterias. (SABBAG, 2018, p. 1.376.)

Evoluindo no estudo do conceito, as correntes doutrinárias divergem quanto à extensão, apresentando-se três dominantes:

(...) A) ‘teoria da fonte’, para a qual ‘renda’ é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção; b) ‘teoria legalista’, que considera ‘renda’ um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e c) ‘teoria do acréscimo patrimonial’, onde ‘renda’ é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo. Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional. (CARVALHO, 2009, p. 671.)

Em face da aplicação da ‘teoria do acréscimo patrimonial’, a renda é apurada na identificação de saldo positivo entre as entradas e saídas em determinado tempo, sendo, portanto, riqueza nova.

Não configurando riquezas novas, os ingressos derivados de reembolsos e indenizáveis não têm aptidão para suportar a incidência do IR. Logo, a jurisprudência assentou que as indenizações, pela natureza comutativa, afastam a tributação, uma vez que a mediação da proporção entre o dano e o ressarcimento se representa dispensável. (COÊLHO, 2020, p. 546.)

Para que haja renda ou provento, o acréscimo patrimonial é imprescindível. O próprio CTN traz expressamente essa definição, quando define o que seriam os proventos, de modo que não necessitaria de tamanha discussão doutrinária.

Isso não faz com que a renda consumida seja excluída da tributação – o que, verdadeiramente, não é -, mas se busca que não exista a tributação de algo que não ingressou no patrimônio.

A renda deve estar efetivamente disponível ao titular a fim de que seja considerado o ingresso patrimonial, e a disponibilidade “não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda *ação* para sua cobrança. Não basta ser credor da renda, se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos”. (MACHADO apud SABBAG, 2018, p. 1.376.)

Na inteligência do CTN, mais uma vez, o fato gerador do referido imposto será atestado quando percebível a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, conceitos alternativos.

Enquanto qualidade ou estado do que é disponível, o conceito não alcança a simples posse de numerário alheio e a expectativa de ganho em potencial.

Assim, disponibilidade é o que está livre para utilização pelo proprietário, sendo parte do ativo do indivíduo e possível a conversão em numerário. (CARNEIRO, 2018, p. 444.)

A disponibilidade econômica pode ser chamada de regime de caixa, sendo o que efetivamente é percebido. Define-se como “a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis”. (SABBAG, 2018, p. 1.377.)

Isso não limita à existência física dos recursos econômicos, pois isso seria disponibilidade financeira<sup>11</sup> – que, contudo, pode ser agregada.

Por outro lado, a disponibilidade jurídica é o direito de crédito, chamado de regime de competência, ou seja, renda produzida, mas ainda não percebida. Esses créditos são representados por títulos ou documentos, como, quando na venda de mercadoria, o comprador não paga naquele momento a quantia devia, sendo acordado o pagamento a prazo. Assim, o comerciante adquire o direito de crédito, o qual representa a disponibilidade jurídica no tocante ao montante tributável.

Em síntese, o critério material do IR é adquirir a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou proventos de qualquer natureza, entendendo-se esses conceitos como acima analisado.

No que diz respeito ao critério espacial, a Lei nº 7.713/88 traz que a renda tributada é a auferida por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, ou seja, mesmo que os rendimentos sejam auferidos no exterior por esses indivíduos, há a sujeição ao pagamento. (BRASIL, 1988).

Destarte, a disposição expressa do art. 8º da mesma legislação aparenta garantir que qualquer pessoa física – exceto condições de imunidade e isenção – receptora de rendimentos e ganhos de capital de outras pessoas físicas ou fontes situadas no exterior será sujeito passivo da obrigação tributária, exceto se já tiver ocorrido a tributação no país de origem.

Na mesma legislação, é fixado que o ganho de capital alcançado por residente ou domiciliado no exterior também se sujeita ao lançamento tributário.

---

<sup>11</sup>A título de explicação, acrescenta-se ementa do Recurso Especial 408.770/SC, a qual distingue: “1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte. 2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica. 3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa.”

No que tange ao Decreto-Lei nº 5.844/43, este determina que as rendas e proventos de qualquer natureza percebidos por pessoas físicas e jurídicas residentes no exterior e remetidos do Brasil também são tributáveis, o que foi posteriormente isentado. (BRASIL, 1943.)

Assim, a incidência do imposto alcança o território nacional e o território internacional, importando não só a localidade como a origem do acréscimo, usufruindo de uma natureza extraterritorial.

Quanto ao critério temporal, os acontecimentos que, acumuladamente, ensejam a incidência do imposto sucedem de forma encadeada em determinado tempo. A apuração é feita durante o período de um ano, e a lei aplicável será a que estiver vigorando no dia 31 de dezembro do ano-base, ou ano anterior ao do pagamento e da declaração. (COELHO, 2020, p. 381.)

A despeito do fato gerador ser anual, o imposto pode ser:

(...) Recolhido ao longo do ano, mensalmente, e no início do ano subsequente o contribuinte apresenta uma declaração de ajuste, na qual informa a variação de seu patrimônio, suas despesas, seus dependentes etc., e apura o imposto efetivamente devido ao longo do ano que passou. A depender do que for apurado nessa declaração de ajuste, o contribuinte pode obter restituição (caso os valores já pagos superem o efetivamente devido) ou ter de recolher eventuais diferenças (caso os valores já pagos se mostrem insuficientes). (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 280-281).

Por conseguinte, o momento da quantificação da renda total revelada em face dos acréscimos patrimoniais identificados ao longo de determinado exercício.

Partindo para o critério pessoal, o CTN dispõe que o contribuinte será o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, e se conclui derradeiramente para o entendimento da União como sujeito ativo e credora do crédito tributário.

Os contribuintes do IRPF são todos os indivíduos que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, circunstância na qual se inclui os rendimentos e os ganhos do capital, sem distinção de nacionalidade:

Decreto nº 9.580/2018. Art. 1º As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. (BRASIL, 2018.)

A base de cálculo é a soma de todos os rendimentos de capital, independentemente da origem, com a subtração das deduções permitidas por lei, como gastos com dependentes, saúde e educação. O crédito levado em consideração é o líquido, de sorte que “devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e

subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido)”. (SABBAG, 2018, p. 1.377.)

No tocante às alíquotas, são percentuais variáveis que se aplicam sobre a base de cálculo, logo, *ad valorem*. Existem faixas que vão da alíquota zero a alíquota de 27,5%.

Ademais, importa fazer considerações acerca do imposto de renda retido na fonte (IRRF), representado na retenção antecipada pela fonte pagadora.

Ora, o CTN firma que é possível atribuir à fonte pagadora do acréscimo patrimonial a condição de responsável que reterá e recolherá o imposto. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 282.) Isso se dá em razão da praticabilidade da arrecadação, visto que mais fácil é fiscalizar a fonte pagadora do que diversos contribuintes de direito.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 7.713/88, na percepção de rendimentos pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas também existirá a retenção na fonte do imposto devido. (BRASIL, 1988.) Tal disposição visa evitar a sonegação e facilitar a fiscalização da Receita, a qual atuará perante os responsáveis e com maior controle dos livros contábeis das empresas.

Também está prevista a sujeição à incidência do imposto sobre a renda na fonte quando o acréscimo patrimonial é alcançado por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, técnica inevitável. (BRASIL, 2018.)

Nota-se que o contribuinte permanece sendo o indivíduo que aufera a renda, porém o pagamento será efetuado pelo responsável, que recolherá o imposto durante o ano-base sobre os rendimentos.

Inobstante a retenção tenha como característica o recolhimento mensal, a declaração e o ajuste permanecem com periodicidade anual.

A apuração do imposto de renda incidente sobre as pessoas jurídicas é diferenciada podendo ser pela modalidade do lucro real, presumido ou arbitrado.

O lucro real é a regra entre as pessoas jurídicas nacionais, aproximando-se da definição de lucro contábil com ajustes às especificidades do Regulamento do Imposto de Renda, previsto pelo Decreto nº 3.000/99 (PEIXOTO, 2011, p. 80-82), hoje revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Expondo a sua forma de cálculo, o Decreto-Lei nº 1.598/77 redige que é apurado assente o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (BRASIL, 1977.)

Sob outra perspectiva, o lucro presumido é mecanismo simplificado de apuração, observadas as condicionantes legais, na qual há a incidência de percentual sobre a receita bruta da empresa. Para o autor Eduardo Sabbag (2018, p. 1.378):

Trata-se de sistema opcional pela pessoa jurídica não obrigada por lei a apuração pelo lucro real. Consiste na presunção legal de que o lucro da empresa e aquele por ela estabelecido com base na aplicação de um percentual sobre a receita bruta desta, no respectivo período de apuração. Exemplo: percentual de 16% para prestação de serviços de transportes (exceto cargas), 8% para prestação de serviços de transportes de cargas ou 32% para prestação de serviços gerais.

No diz respeito ao lucro arbitrado, este será o parâmetro adotado nas hipóteses previstas no Regulamento do Imposto de Renda<sup>12</sup>. Em suma, quando não pode ser aplicado o regime de lucro presumido – em razão da ausência de requisitos legais – e a empresa não disponha de registros contábeis confiáveis, será aplicada porcentagem específica, a ser definida pelo Executivo, sobre a receita bruta para o cálculo do lucro arbitrado.

Os períodos de apuração e recolhimento do IRPJ são diferenciados, quais sejam, trimestralmente e mensalmente:

Da mesma forma que ocorre com a pessoa física, o fato gerador considera--se ocorrido em 31 de dezembro do ano-base ou ano-calendário, se a pessoa jurídica optou pelo regime de tributação que permite o recolhimento anual com antecipações mensais. Contudo, o período de apuração pode ser diferenciado de acordo com a opção pelo regime de apuração. Assim temos que se o contribuinte optou pelo regime de apuração trimestral, o fato gerador ocorre ao final de cada trimestre do ano civil. (CARNEIRO, 2018, p. 370.)

Incidirá a alíquota de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado apurado pelas pessoas jurídicas. Deve ser observada a situação particular quando a parcela do lucro exceder ao resultado da multiplicação de R\$20.000,00 pelo número dos meses do respectivo período de apuração, ocasião em que o excedente do lucro se sujeitará à alíquota de 10%. (BRASIL, 2018.)

Ainda, em específico às pessoas físicas, aplica-se a tributação em bases universais de que trata o art. 25 da Lei nº 9.249/95, ao dirigir que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”. (BRASIL, 1995.)

---

<sup>12</sup>O art. 603 do novo decreto do imposto de renda prevê que este é devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real; o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600; o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468 ; e o contribuinte não manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

### 4.3 Função extrafiscal e distributiva

A incidência sobre a renda permite que o Estado se utilize da tributação como instrumento apto a reduzir as desigualdades sociais e a possibilitar a redistribuição monetária, ou seja, para finalidades extrafiscais.

Essa finalidade extrafiscal se caracteriza pela desvinculação da mera arrecadação, apresentando subfunções.

A função alocativa é percebível quando o Estado fornece dados bens e serviços à população, que não ofertados pelo mercado capitalista, com o produto da arrecadação dos tributos. Em outras palavras, o governo fornece condições essenciais que não é possível o fornecimento único pelo mercado.

Evita-se a privação dos mais pobres, que não podem adquirir do mercado de forma particular, pois:

O mecanismo de aquisições com fundos dos impostos, como um meio de transferência de recursos, permite, dessa forma, uma alocação de custos bastante independente da posse para distribuição dos recursos a serem transferidos (...) Para a Divisão de Alocação, a necessidade de garantir uma distribuição de custo, independente da transferência de um certo recurso, é a função e a *raison d'être* da tributação. (MUSGRAVE, 1973, p. 36.)

Sob outro viés, por intermédio da função estabilizadora, o Estado regula a política econômica da sociedade, interferindo nas atividades econômicas (MUSGRAVE, 1973, p. 45), na medida em que há a perseguição do estímulo ou o desestímulo de certas condutas através da exigência de pagar tributo ou do alívio do encargo.

Assim, trata-se do “uso e manejo dos tributos, com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro”. (COELHO, 2020, p. 122.)

O objetivo é claro: prestigiar situações relevantes socialmente, politicamente ou economicamente com a utilização do instrumental jurídico-tributário.

Alguns impostos são eminentemente extrafiscais e outros se desvinculam da postura intervenção do Estado. No caso do imposto de renda, é percebível como um imposto de alta densidade arrecadatória, mas que também resguarda como mecanismo de intervenção nos comportamentos econômicos dos destinatários da tributação e de redistribuição de riquezas.

Por conseguinte, o caráter extrafiscal do imposto de renda está configurado perante os estímulos que visam induzir o comportamento dos sujeitos passivos na realização de condutas consideradas de relevante interesse social para o Estado.

Ademais, no referido imposto, o contribuinte que dispõe de riqueza nova menor contribui com uma menor parcela financeira, sobretudo caso seja pessoa física, a fim de que haja a preservação da sua capacidade de sobrevivência e a garantia do seu mínimo existencial.

É o que se chama de função distributiva, de modo que, com a maior oneração de quem dispõem de maiores riquezas, é selecionado quem vai financiar em maior grau a atividade estatal. Sendo os bens e serviços públicos custeados com o produto da arrecadação, acaba-se pode realizar uma redistribuição de recursos na sociedade. Desse modo:

Ao discutirmos a função da Divisão de Alocação nossa premissa foi a de que a satisfação das necessidades sociais deve estar relacionada às avaliações individuais dos benefícios recebidos (...) O estado correto de distribuição, à maneira determinada pela Divisão de Distribuição, será definido em termos da renda percebida, menos os impostos ou mais as transferências que a Distribuição queira impor. (MUSGRAVE, 1973, p. 43-44.)

Diferentemente, o contribuinte com alto acréscimo patrimonial certamente têm condições de arcar com maior montante destinado às despesas públicas existentes frente aos deveres do Estado.

Tratando-se do IRPF, a Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, alterou a Lei nº 11.482/2007, traçando a Tabela Progressiva Mensal atualizada com correlação entre a base de cálculo mensal e alíquota aplicável a partir do ano calendário de 2015.

Figura 2 - Tabela progressiva mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: BRASIL (2015).

A legislação estabelece parcelas que serão deduzidas do imposto que é devido, segundo o nível dos acréscimos patrimoniais. Assim, a faixa sujeita à certa alíquota será assim para todos os contribuintes que estejam dentro dos limites, por intermédio de uma progressividade gradual. (PAULSEN, 2019, p. 449.)

Além das faixas de alíquotas, a legislação autoriza que o contribuinte pessoa física efetue deduções na base de cálculo do imposto com dependentes, das despesas médicas, gastos com educação.

É permitida também a dedução das quantias despendidas a título de doações ou de patrocínios à projetos culturais e à projetos desportivos e para desportivos, na produção de obras audiovisuais, nas contribuições feitas aos Fundos do Idoso, entre outros. A contribuição

patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico, que seja incidente sobre o valor da remuneração do empregado também é deduzível. (BRASIL, 2018.)

#### **4.4 Tributação dos rendimentos distribuídos aos não residentes no Brasil**

No que tange ao conceito de residente e não residente no País, o qual goza de extrema relevância para o reconhecimento dos acréscimos patrimoniais tributáveis, este foi estipulado pela Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2002.

Mediante a regulamentação, considera-se residente no Brasil aquele indivíduo que: 1) resida em caráter permanente, 2) se ausente para prestar serviços como assalariado a repartições brasileiras no exterior, 3) ingresse com visto permanente ou temporário, sob certas condições, 4) seja brasileiro e retornou ao País ao ânimo definitivo após ter adquirido a condição de não residente, 5) se ausente em caráter temporário ou se retire em caráter permanente sem apresentar Comunicação de Saída Definitiva.

A Comunicação de Saída Definitiva é apresentada na ocasião da retirada do território nacional quando se permanece no exterior por mais 12 meses, ou ainda na hipótese de a saída ser permanente, quer dizer, quando não houver planejamento de retomada.

Quanto à condição de não residente, a regulamentação preceitua que é a pessoa física: 1) não residente no Brasil em caráter permanente e não enquadrada nas hipóteses acima mencionadas, 2) que se retire em caráter permanente, 3) ingressante para prestação de serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro, 4) ingressante com visto temporário, sob certas exigências, 5) ausente do Brasil em caráter temporário após o decurso de 12 meses.

No que tange às pessoas jurídicas, são consideradas residentes as que possuem domicílio Brasil, definição esta retirada do Código Civil. Assim, será domicílio o lugar de funcionamento das diretorias e administrações ou elegível no Estatuto ou nos atos constitutivos. (BRASIL, 2002.)

Relevante mencionar que pouco importam as finalidades, a nacionalidade e os participantes no capital da pessoa jurídica de direito privado para que sejam caracterizadas como domiciliadas no País. Ainda, os efeitos são estendidos as filiais, as sucursais, as agências ou representações que estejam no Brasil de empresas com sede no exterior. (BRASIL, 1988.)

Apesar da previsão da tributação em bases universais, esta ocorrerá sobre a renda auferida pela filial, não influenciando na renda gerada pela matriz no estrangeiro ou pelas outras

filiais domiciliadas em outros países. Dessa forma, é imprescindível a existência de um elemento de conexão entre a legislação doméstica e a renda produzida ou destinada ao exterior.

Nessa acepção, a Solução de Consulta nº 17 – COSIT (2015, p. 4) concluiu o entendimento acerca da consideração de filial de sociedade com sede no exterior como residente, quando localizada no Brasil:

Frise-se que a renda que se submete à tributação em bases universais é tão somente aquela auferida pela filial aqui estabelecida, não havendo que se cogitar da tributação nesses moldes sobre a renda gerada pela sua matriz no estrangeiro, tampouco por qualquer das outras filiais domiciliadas nos mais diversos países. Essas sociedades são pessoas jurídicas não residentes e, por essa razão, sujeitam-se ao princípio da territorialidade, sendo tributadas somente pela renda produzida em território nacional. Não há qualquer elemento de conexão que legitime o alcance da legislação tributária brasileira a uma renda produzida fora do seu território, auferida por pessoa jurídica não residente, e que não tenha como fonte pagadora pessoa jurídica nele estabelecida.

Por seu turno, a legislação (BRASIL, 1943) determinava que a renda auferida no Brasil – ou seja, que tem fonte nacional – que fosse distribuída aos não residentes seria objeto de tributação, por intermédio da retenção e recolhimento pela fonte pagadora, por motivo de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa do acréscimo patrimonial:

Decreto-Lei nº 5.844/1943. Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos: a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; (...) Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento.

No caso em questão, a alíquota seria de 15% sobre o valor distribuído, calculado após o dispêndio dos tributos incidentes sobre o lucro da pessoa jurídica – real, presumido ou arbitrado.

Ademais, em 1991, foi editada a Lei nº 8.383 que, especificamente quanto aos dividendos destinados a não residentes no Brasil a partir de 1993, determinou a incidência do imposto de renda sob a mesma alíquota. (BRASIL, 1991.)

Contudo, no ano de 1995, foi editada e sancionada a Lei nº 9.249, trazendo consigo modificações quanto aos lucros e dividendos distribuídos de pessoa jurídica localizada no Brasil para os sócios residentes no exterior. (BRASIL, 1995.)

Na verdade, houve a eliminação dessa tributação para os resultados apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, de modo que não integrarão a base de cálculo do imposto de renda de quem recebe esses valores e não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Inobstante a existência dessa previsão, aplicável a partir do ano de 1996, os rendimentos pagos ou remetidos a não residente no Brasil – nos quais se incluem os lucros e os dividendos – serão objeto de tributação, cujo crédito deve ser retido na fonte, por razões de soberania fiscal.

A motivação legislativa foi pontuada na exposição de Motivos MF nº 325 (BRASIL, 1995) como um mecanismo que ocasionaria em maiores investimentos nas atividades produtivas brasileiras, através da redução da carga tributária, já incidente quando do lucro auferido pela pessoa jurídica de origem:

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas. 13. As regras para a tributação dos rendimentos auferidos fora do País constam dos arts. 24 a 27. O Projeto alcança unicamente os lucros, permitindo a compensação do imposto de renda que sobre eles houver incidido no exterior, e determinando a obrigatoriedade de apuração do imposto com base no lucro real, para as pessoas jurídicas que obtiverem lucros no exterior. 14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual - baseado na territorialidade da renda - propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias em "paraísos fiscais". Interna-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto na forma da legislação em vigor.

Por conseguinte, atualmente, subsiste a isenção dos lucros e dividendos quando distribuídos aos beneficiários, incluindo os sócios residentes no exterior, por determinação legal expressa, porém esse benefício somente é gozado a partir do ano de 1996. Persiste, então, o questionamento: quanto ao período anterior, haveria a incidência do imposto com alíquota de 15%?

#### **4.5 Lucros e dividendos**

De forma costumeira, o lucro é compreendido pelo cidadão comum como o resultado positivo conquistado, por exemplo, quando se fala que “esse mês gastei menos, então obtive lucro sobre o meu salário” ou “lucrei com a venda da minha casa em valor superior ao adquirido”.

A definição formal de lucro, para as Ciências Econômicas e Contábeis, acompanha uma visão utilitarista, entendida como o patrimônio aumentado em determinado período.

Nesta feita, o lucro contábil é a subtração entre a receita total obtida pela empresa em determinado período e os gastos efetuados, enquanto o lucro econômico resguarda certa subjetividade. Na apuração desse último é levado em conta do incremento do patrimônio líquido, o qual é definido como a capitalização dos recebimentos líquidos futuros. (FUJI, 2004).

É preciso que haja a avaliação da integridade dos ativos da pessoa jurídica sob a análise do que se espera ser recebido posteriormente.

Quando a isenção menciona a distribuição de lucros e dividendos, está se referindo ao resultado positivo da pessoa jurídica. Desse modo, trata-se do lucro contábil manifestado perante as sociedades empresárias, quando distribuído aos seus sócios.

O fim social da sociedade é a persecução de lucro, sendo este o sobrevalor produzido como resultado da aplicação do capital e outros recursos na atividade produtiva. (REQUIÃO, 2018, p. 314.)

Por sua vez, quando se fala somente em dividendos, entende-se como a distribuição pelas sociedades anônimas aos seus acionistas. O resultado positivo ou lucro contábil conferido que é parcialmente dividido entre os sócios-acionistas é representado pela nomenclatura diferenciada.

Segundo Rubens Requião (2018, p. 319):

O dividendo é a parcela de lucro que corresponde a cada ação. Verificado o lucro líquido da companhia, pelo balanço contábil, durante o exercício social fixado no estatuto, a administração da sociedade deve propor à assembleia geral o destino que se lhe deva dar. Se for esse lucro distribuído aos acionistas, tendo em vista as ações, surge o dividendo. Até então o acionista teve apenas expectativa do crédito dividendo. Resolvida a sua distribuição, surge o dividendo integrado pelo pagamento, no patrimônio do acionista. Pode o dividendo ser fixo ou variável, conforme determine o estatuto. Sendo em percentagem, pode ser calculado sobre o lucro verificado ou sobre o capital. Geralmente é calculado tendo por base o capital.

Retornando ao gênero lucro empresarial, esse é o direito de participação dos sócios nos resultados positivos, em vista do capital e do esforço mensal empreendido nas atividades da empresa, na inteligência da Lei das Sociedades Anônimas<sup>13</sup>.

Os lucros gerados pela sociedade empresária são destinados à capitalização da sociedade, à constituição de reserva e à distribuição entre os sócios (COELHO, 2016, p. 140), cumprindo o estabelecido no Estatuto Social e, na ausência de porcentagem deliberada para a repartição, persiste o limite mínimo da legislação a ser respeitado.

#### ***4.5.1 Tributação dos dividendos no Brasil***

---

<sup>13</sup>A Lei nº 6.404/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.303/2001, prevê em seu art. 202 que os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a deliberação da assembleia-geral para introduzir norma sobre a matéria não poderá determinar que o dividendo obrigatório seja inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado.

Nos proêmios da tributação da renda no Brasil, quando havia o compartilhamento dos dividendos aos sócios-acionistas, tal fato era considerado fato gerador da relação jurídica-tributária, sendo o lucro tributado em duas fases. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 11.)

Dessa forma, antes da década de 1990, existia a dupla tributação da renda: no primeiro momento, por intermédio do IRPJ, sendo a pessoa jurídica o sujeito passivo da obrigação tributária, e, no segundo momento, pelo IRPF incidente sobre os dividendos recebidos pela pessoa física, esta como contribuinte de diferente liame.

Em meados dos anos 90, o País retirou os dividendos da base de cálculo do IRPF, inspirado na ótica de outros governos, de sorte que a incidência ocorria exclusivamente na fonte com uma alíquota minorada e progressiva. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 11.)

Percebe-se o tratamento diferenciado dado à tributação da renda advinda do capital em comparação aos acréscimos patrimoniais derivados do trabalho. Na realidade, iniciam-se ajustes legislativos que, de forma clara, privilegiam as pessoas físicas que auferem os lucros distribuídos.

Anteriormente, em 1991, foi sancionada a reportada Lei nº 8.383/91, a qual já havia concedido a isenção do imposto sobre a renda retido na fonte quando o acréscimo patrimonial advier dos lucros distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil unicamente, prisma do presente trabalho. (BRASIL, 1991.)

Sob a alegação do objetivo de atrair capitais e incentivar investimentos, consoante já refletido, a Lei nº 9.249/95 trouxe mudanças legislativas no sentido da isenção do imposto sobre esses rendimentos, independentemente da residência de destino.

Além disso, o art. 9º, da Lei nº 9.249/95, criou a figura dos “juros sobre capital próprio (JSCP)”, uma despesa que a empresa poderia ser deduzida do pagamento do imposto “com o objetivo de equipará-la com outra empresa que estivesse endividada e que, nesse caso, abateria o gasto com juros do seu lucro para efeitos de cálculo”. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 12.)

Assim, esses juros podem ser pagos aos acionistas como dividendos, sendo que o seu cálculo seria com a aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) sobre o patrimônio da empresa.

Na prática, quanto aos lucros que seriam tributados pela alíquota original de 34% em face da incidência do IRPJ e CSLL, passou-se a aplicação de uma alíquota na fonte de 15% com a distribuição dos dividendos. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 12.)

De fato, as alterações reduziam de forma considerável a tributação sobre os dividendos. Em conformidade com a Nota Técnica UNAFISCO nº 21/2021, a isenção dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica é considerado um privilégio tributário, o qual

causou relevante renúncia de receita aos cofres públicos na quantia de R\$ 58.942.572.414,00 (cinquenta e oito bilhões, novecentos e quarenta e dois milhões, quinhentos e setenta e dois mil e quatrocentos e quatorze reais):

Figura 3 – Maiores privilégios tributários (2021)

Ano 2021				
	GASTO TRIBUTÁRIO	VALOR (R\$)	CONSIDERADO PRIVILÉGIO?	VALOR DO PRIVILÉGIO TRIBUTÁRIO (R\$)
1	Isenção dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica	58.942.572.414	SIM	58.942.572.414
2	Não instituição do IGF	57.966.604.080	SIM	57.966.604.080
3	Simples Nacional	74.301.245.548	PARCIAL	29.720.498.219
4	Zona Franca de Manaus	23.929.503.349	SIM	23.929.503.349
5	Programas de parcelamentos especiais - total direto e indireto	21.929.867.393	SIM	21.929.867.393
7	Agricultura e Agroindústria - Desoneração Cesta Básica	17.562.856.920	PARCIAL	13.874.656.967
6	Entidades Filantrópicas	12.627.373.415	SIM	12.627.373.415
9	Desoneração da folha de salários	9.843.494.193	SIM	9.843.494.193
8	Exportação da Produção Rural	9.174.527.350	SIM	9.174.527.350
10	Medicamentos	9.854.560.134	PARCIAL	7.785.102.506
<b>TOTAL DOS PRIVILÉGIOS</b>				<b>315.451.027.756</b>
<b>TOTAL DOS 10 MAIORES PRIVILÉGIOS</b>				<b>245.794.199.887</b>
				<b>78%</b>

Fonte: UNAFISCO NACIONAL (2021).

No que diz respeito aos benefícios econômicos que a isenção dos rendimentos repartidos pode vir a trazer, a argumentação no sentido da possibilidade de aumento dos investimentos é ilusória, segundo expõem Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair (2016, p. 149-150):

Além disso, a literatura empírica carece de resultados conclusivos que demonstrem que os benefícios tributários aos rendimentos da propriedade do capital (isenção dos dividendos e dedução dos JSCP) obtiveram êxito em ampliar os investimentos no país, já que, ao contrário, os investimentos permaneceram estagnados por mais de uma década após a implementação dessas medidas. Por outro lado, o que se pode afirmar de maneira inequívoca é que consolidaram o quadro de subtributação do lucro no país e contribuíram para a baixa progressividade do IRPF.

Finalmente, sob a visão jurídica, aparenta inexistir *bis in idem* na incidência do imposto na distribuição dos dividendos aos acionistas residentes no Brasil, visto que se revelam como obrigações tributárias diversas, com sujeitos passivos diferentes, ora pessoa física, ora pessoa jurídica.

#### 4.5.2 Ponderação da capacidade contributiva

A capacidade econômica ou capacidade contributiva é um dos princípios constitucionais tributários basilares na diferenciação dos sujeitos passivos. À luz desse critério, os contribuintes

que portam uma maior renda, patrimônio ou consumo devem, sempre que possível, arcar com uma maior carga tributária, visto que denotam a possibilidade.

Destarte, a norma constitucional traz em seu texto o ordenamento da aplicação do princípio, determinando a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, estando facultado à administração a identificação do patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do indivíduo.

Devem ser respeitadas a equidade vertical e horizontal. A primeira diz respeito à elevação do valor do imposto frente a quem demonstrar uma maior capacidade econômica, ao passo que quem dispor de menor capacidade será tributado a menor. Já no âmbito horizontal, existindo dois indivíduos com a mesma capacidade econômica, é medida de direito a tributação na mesma medida.

Acrescenta-se que nada deve ser exigido de quem só possui recursos para a garantia da própria subsistência e a elevada capacidade econômica não poderá servir de pretexto para tributação em patamares confiscatórios, visto que é vedado pela norma constitucional. Tal circunstância geraria um desestímulo à geração de riquezas, adquirindo um caráter expropriatório. (PAULSEN, 2019, p. 86.)

Ademais, relevante explicitar o papel de justiça fiscal assumido pelo princípio, na medida que visa extrair de cada o quanto efetivamente pode contribuir para a garantia das políticas públicas e custeio geral do Estado.

O princípio pode ser manifestado por meio de alguns institutos, tais como a imunidade, a isenção, a seletividade e a progressividade. Relativamente à isenção, o pagamento do tributo pode ser dispensado frente à falta de capacidade contributiva do sujeito passivo. (PAULSEN, 2019, p. 87.)

Para que haja a concessão de qualquer isenção sobre o imposto de renda, a Constituição disciplina a ocorrência mediante lei federal específica<sup>14</sup>. Em virtude disso, pode ser compreendido que essa exigência decorre do princípio da legalidade tributária, visto que detém eficácia também sob o prisma da exoneração fiscal.

Nessa acepção, a edição de lei infraconstitucional como exigência para a criação de tributos, também é preciso para a formação de exclusão de crédito tributário:

O princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos mas também sob o

---

<sup>14</sup>Confira: Constituição Federal/1988. Art. 150. (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine. (BORGES, 2007, p. 38).

A fim de que seja concedida uma isenção no âmbito do imposto de renda – como na distribuição de dividendos -, além dos critérios específicos do imposto, quais sejam, da generalidade, universalidade e progressividade -, os princípios constitucionais que regulam o poder de tributar também devem ser observados, dentre eles o da capacidade contributiva.

Com efeito, a isenção do imposto sobre a renda originada dos lucros e dividendos repartidos desrespeita o critério da generalidade, visto que contempla os rendimentos decorrentes do capital, em detrimento daqueles provenientes unicamente do produto do trabalho. Assim, há o benefício de uma categoria de contribuintes, os acionistas remunerados com a distribuição.

Outrossim, a isenção de respectiva fonte de renda, enquanto o imposto incide regularmente sobre outra, contraria o critério da universalidade, uma vez que a atividade estatal deixa de atingir todo o patrimônio do contribuinte.

Acerca da progressividade como concretizador da capacidade contributiva no imposto de renda, inexistente na criação da isenção, que estabelece de forma vinculada a desigualdade entre contribuintes. Isso pode ser fundamentado quando a isenção se dá em favor de contribuintes sem qualquer (ou pouca) capacidade econômica.

No caso do imposto de renda:

Dentre as possibilidades de serem utilizadas isenções em consideração à capacidade contributiva dos indivíduos, inclui-se a de exoneração do mínimo vital (isenção, p. ex., das pequenas rendas). A isenção leva em conta, aí, peculiares circunstâncias denunciadoras de ausência de capacidade contributiva. Sustenta-se mesmo que a tributação termina onde começa o mínimo vital, inexistindo, nas hipóteses de rendas insignificantes, matéria a ser tributada. (BORGES, 2007, p. 49).

Contudo, os acionistas que recebem os rendimentos provenientes da distribuição de dividendos gozam de indiscutível capacidade contributiva, logo, o valor recebido apresenta relevância ao Estado, o que demonstra a possibilidade de arcar com a carga tributária. Sobretudo pela falta de uma limitação na legislação para que a isenção recaísse sobre até certo valor recebido, atentando-se para a garantia do mínimo existencial do sujeito passivo.

Similarmente, é possível perceber que a referida isenção não está relacionada com a função distributiva da extrafiscalidade da tributação. Aliás, a legislação concede um benefício aos contribuintes que anunciam capacidade contributiva, com ausência de progressividade de alíquotas, mas somente dispensando o pagamento do imposto.

Dessa forma, a redistribuição de riquezas não é a finalidade da isenção instituída, restando a função estabilizadora a ser observada.

Como já apresentado na exposição de motivos do projeto da Lei nº 9.250/95, a previsão de exclusão do crédito tributário objetivou, especialmente, o investimento nas atividades produtivas brasileiras, em virtude da redução da carga tributária.

No que tange aos sócios residentes no exterior, a Convenção Brasil-Suécia visou evitar a bitributação da renda e o tratamento discriminatório, porém a atividade legiferante posterior, qual seja, o art. 75 da Lei nº 8.383/1991, estabeleceu a isenção unicamente sobre os dividendos destinados aos residentes no Brasil. (BRASIL, 1991.)

Assim, essa legislação concebeu diferenciação entre os sócios, dependendo do domicílio e residência.

A análise da exposição de motivos do decreto que aprovou o texto da Convenção Brasil-Suécia promulgada internamente (BRASIL, 1975), leva-nos a inferir a função extrafiscal da previsão, na medida que expõe:

2. Segundo as linhas gerais adotadas nos Acordos do gênero, a Convenção, ora concluída, fixa novas alíneas de imposto incidente sobre dividendos, juros e royalties pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante, a um residente, seja ele pessoa física ou jurídica, do outro Estado Contratante.
3. Ao fixar estas novas alíquotas de imposto, a presente Convenção cria condições favoráveis ao desenvolvimento das relações econômicas entre o Brasil e a Suécia, estimula o fluxo de capitais e de tecnologia para o Brasil, propicia o aumento do intercâmbio entre os dois países, no campo artístico, cultural, científico e desportivo, e evita a evasão fiscal em matéria de imposto de renda.

Desse modo, o acordo firmado pretendeu que os países desenvolvessem um maior relacionamento econômico, ao passo que facilitaria o investimento dos nacionais suecos no território brasileiro, através de fontes produtivas localizadas, em razão da menor carga tributária e mais igualitária em comparação à incidente sobre os nacionais brasileiros.

Analisando sob o viés da extrafiscalidade do art. 75 da Lei nº 8.383/1991, a tributação diferenciadora entre 1993 e 1996 poderia estar visando o estímulo a permanência de capital no território nacional e o desestímulo à “fuga” desses valores, que lograria na aplicação dos lucros de forma mais direta e mais efetiva nas atividades exercidas no País.

No entanto, a eventual finalidade extrafiscal deve ser analisada em comparação com outros fatores. Assim, para Humberto Ávila (2009, p. 163), a norma diferenciadora precisa resguardar proporcionalidade e adequabilidade, além de ser inexorável:

(...) Para afastar a presunção de igualdade, não é suficiente justificar; é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional; e, para evidenciá-lo, é preciso comprovar que a medida produz efeitos que contribuem para

a realização gradual da finalidade extrafiscal (exame da adequação), que a medida é a menos restritiva aos direitos envolvidos, dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade extrafiscal (exame da necessidade), e que os efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, não são desproporcionais aos seus efeitos negativos, estimados pelo grau de importância e de promoção da finalidade igualitária (exame de proporcionalidade em sentido estrito).

À luz das mencionadas pontuações, pode-se vir a depreender que a isenção dos dividendos, de maneira geral, instaura situação de inobservância aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Em especial no caso dos dividendos distribuídos aos sócios não residentes, por uma visão única da Constituição, a tributação da renda também deveria ocorrer, em vista do respeito aos mesmos princípios.

## **5 O CASO VOLVO E A TRIBUTAÇÃO DOS DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS AOS NÃO RESIDENTES NO BRASIL**

Prática comum é a chegada de controvérsias ao Supremo Tribunal Federal sob a arguição da contrariedade à dispositivo constitucional ou, por outro, da validade em face da Constituição. Em ocasião pregressa, declamou-se idem a possibilidade desta Corte de declarar a inconstitucionalidade do tratado, equiparando-o as demais legislações federais.

Com a Emenda Constitucional nº 45/2004, foi incluído outro requisito para que a eventual questão constitucional fosse levada ao STF, adicionando a necessidade de reconhecimento de repercussão geral para a análise dos recursos extraordinários. (BRASIL, 1988.)

Isso se dá em razão dos múltiplos casos idênticos que podem chegar à Corte Constitucional, logo, evita-se decisões diversas com a uniformização da interpretação constitucional.

Ademais, também se visa delimitar a competência do STF para os casos que resguardam verdadeira relevância com transcendência das utilidades subjetivas para as partes. Considera-se, portanto, a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico.

Igualmente, também ocorrerá esse reconhecimento e possível admissão do recurso extraordinário, quando tiver sido interposto em face de Acórdão que reconheceu a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal. (BRASIL, 2015.)

No concernente à interposição de recursos no Superior Tribunal de Justiça, conforme exposto anteriormente, serão julgados quando a decisão recorrida contrariar legislação federal ou negar-lhe vigência, bem como agir sob os mesmos efeitos sobre tratado internacional.

Após essas considerações, prossegue-se para breves exposições sobre o caso Volvo, objeto de estudo.

A princípio, a empresa Volvo nasceu em Gotemburgo, na Suécia, no ano de 1927, possuindo como atividade econômica a fabricação de veículos. A empresa foi fundada, em conjunto, pelo economista Assar Gabrielsson e o engenheiro Gustaf Larson. (APOLINÁRIO, 2015, p. 65.)

Trata-se de sociedade de capital fechado, ou seja, não é permitida a entrada de novos acionistas por intermédio da compra de ações na Bolsa de Valores, estando reduzida a alguns acionistas.

O Grupo Volvo se divide em seis grandes áreas de negócios, quais sejam, “*Volvo Trucks*”, “*Volvo Construction Equipment*”, “*Volvo Buses*”, “*Volvo Penta*”, “*Volvo Financial Services*” e “*Volvo Aero*”. (BRANDÃO, 2020, p. 132.)

Os produtos da empresa circulam no Brasil desde a década de 1930, contudo, somente em 1977, houve a instalação da primeira fábrica no território, em Curitiba no Paraná. Hoje, há ainda outra unidade industrial no País, localizada em Pederneiras no estado de São Paulo. (VOLVO, 2012.)

No Brasil, as vendas de produtos e serviços da empresa se manifestam com grande êxito.

Com a finalidade de ilustrar o faturamento da empresa, em 2011, somente a *Volvo Construction Equipment Latin America* atingiu a marca de US\$ 716,4 milhões em vendas, número que certamente evolui a cada ano. (VOLVO, 2012.)

O caso concluído pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em outubro de 2020 diz respeito à circunstância de distribuição de lucros auferidos no Brasil pela empresa ao sócio residente na Suécia, ou seja, localizado no exterior.

A fim de se evitar a tributação do Imposto de Renda - Retido na Fonte -, a empresa propôs ação declaratória tendo como pedido o reconhecimento da inexistência de relação jurídica-tributária em face de tratado internacional firmado entre o Brasil e a Suécia.

O juízo de origem julgou improcedente o pedido sob a fundamentação de existir norma interna, posterior à Convenção Brasil-Suécia, isentando somente a distribuição de lucros entre sócios residentes e domiciliados no Brasil, ou seja, sem inclusão do sócio residente no exterior. Ademais, a lei doméstica trouxe disposição expressa da incidência de alíquota de 15% sobre os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro.

Pois bem, a requerida interpôs Recurso de Apelação nº 136.629/PR no Tribunal Regional da 4ª Região, o qual manteve a sentença de piso em 16/11/2002, determinando que 1) inexistente hierarquia entre norma doméstica ordinária e norma internacional, 2) as antinomias são resolvidas pelo critério temporal, 3) não há violação ao princípio de constituição da isonomia, frente à dissemelhança entre sócios residentes em ambos os países, 4) houve revogação do acordo internacional.

Diante disso, foi interposto o Recurso Especial nº 426.945/PR, alegando-se ofensa à legislação federal, qual seja, o artigo 98 do CTN, que traz disposição que aparentava legitimar a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária e à Convenção

Brasil-Suécia. Acrescentou que houve ofensa à Constituição Federal no artigo 5º, parágrafo 2º<sup>15</sup> e artigo 150, inciso II<sup>16</sup>, em vista do tratamento desigual que estaria sendo emprestado a contribuintes em situações equivalentes.

A despeito do exame que será feito sobre os votos dos ministros do Superior Tribunal de Justiça, adianta-se que o recurso foi provido por três votos a dois, o que revela a natureza contravertida da demanda.

Em consequência desse acórdão, a União interpôs o Recurso Extraordinário nº 460.320, sustentando que, uma vez conferida superioridade hierárquica aos tratados internacionais, houve violação aos dispositivos constitucionais artigo 2º<sup>17</sup>; artigo 5º, inciso II<sup>18</sup> e parágrafo 2º; artigo 49, inciso I<sup>19</sup>; artigo 84, inciso VIII<sup>20</sup>; artigo 97<sup>21</sup>; artigo 150, inciso II.

### **5.1 Previsão na Convenção Internacional para Evitar Dupla Tributação e a atividade legiferante posterior**

O conhecido “caso Volvo” tratou da tributação dos dividendos distribuídos por pessoa jurídica localizada no Brasil ao sócio residente na Suécia, por intermédio do imposto de renda, no ano base de 1993.

A controvérsia girou em torno da contrariedade de disposição na Convenção Brasil-Suécia e de inovação legislativa na Lei nº 8.383/91, ocorrida em momento posterior.

A referida convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 93/1975 e promulgada pelo Decreto nº 77.053/1976, transpassando as etapas de internalização dos acordos internacionais.

---

<sup>15</sup>Confira: Constituição Federal/1988. Art. 5º (...) §2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

<sup>16</sup>Cf: Id. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

<sup>17</sup>Cf: Id. Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

<sup>18</sup>Cf: Id. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

<sup>19</sup>Cf: Id. Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

<sup>20</sup>Cf: Id. Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

<sup>21</sup>Cf: Id. Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

É sabido que a principal finalidade do acordo foi evitar a bitributação da renda no Brasil e na Suécia, em consideração às pessoas residentes de um ou de ambos os contratantes, mas foi prevista uma cláusula díspar desse objetivo na Convenção promulgada (BRASIL, 1976), quando enunciado a não discriminação entre os nacionais:

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.

Pela disposição do acordo, a tributação dos nacionais de ambos os contratantes deve ser equivalente a incidente sobre o considerado estrangeiro, quando situados em idêntica situação. Percebe-se que o artigo não diferencia os acréscimos patrimoniais, tratando de toda e qualquer renda e proventos.

Malgrado a pactuação livremente realizada e ratificada, foi editada a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (BRASIL, 1991), a qual ajustou a isenção do imposto de renda retido na fonte sobre os lucros distribuídos dentro do 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.

Reitera-se, originalmente, os lucros e dividendos eram tributados no Brasil, inexistindo diferenciação dos beneficiários nacionais e estrangeiros, residentes e não residentes.

Em 1943, o Decreto-Lei nº 5.844 definiu a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior sob a alíquota de 15%. Assim, a previsão era clara quanto à tributação dos não residentes quando a fonte fosse brasileira.

Acontece que a instituição da isenção dos lucros distribuídos aos residentes no Brasil *a posteriori* trouxe benefício fiscal exclusivo em razão da nacionalidade, o que aparentou estar indo de encontro ao artigo 24 da Convenção Brasil-Suécia.

*In casu*, a cláusula estatui que tratamento idêntico deve ser destinado aos nacionais dos Estados contratantes, ou seja, sendo estabelecido por um deles que não haverá incidência de imposto de renda na distribuição de dividendos aos residentes no respectivo território nacional, os residentes do outro Estado também devem gozar do privilégio.

Nesta feita, visto que a convenção foi aprovada em 1975 e promulgada em 1976, e Lei nº 8.383/91 foi editada posteriormente, a Volvo e a União discutiram no âmbito do STJ e do STF qual das disposições deveria ser aplicada ao caso concreto.

## 5.2 Julgamento no Superior Tribunal de Justiça

No princípio, o ministro Teori Albino Zavascki, relator do REsp 426.945/PR, afastou a análise da ofensa ao texto constitucional, relativamente ao apontado princípio da isonomia em matéria tributária, visto que essa apreciação não é possível pela via de recurso especial.

Por conseguinte, a análise de mérito da Primeira Turma da Superior Tribunal de Justiça se limitou ao eventual desrespeito aos preceitos do art. 98 do CTN e do art. 24 da Convenção Brasil-Suécia.

O relator iniciou o seu voto com a visualização do art. 10 da referida Convenção, elocução que disciplina a tributação dos dividendos distribuídos.

Quanto ao item 1, este define que: “Os dividendos pagos por uma sociedade residente por um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.” (BRASIL, 1976.)

Contudo, nos ditames do item 2 da Convenção promulgada (BRASIL, 1976), é possível a tributação no Estado de origem, nos seguintes termos:

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.

Para ele, o art. 10 da Convenção é aplicável ao caso da recorrida, na medida que autoriza o Estado onde reside a sociedade a tributar os dividendos partilhados. Contudo, é necessária a existência de lei disciplinando e o imposto está restrito à alíquota de 15%, no caso da empresa Volvo.

Compreendeu, então, que “examinando apenas as regras especificamente dirigidas à tributação de rendimentos destinados pela empresa brasileira a sócio residente na Suécia, não se vislumbra qualquer antinomia entre a Convenção e a legislação interna do imposto de renda”. (BRASIL, 2004, p. 4.)

Transpassando à observância do art. 24 da Convenção, o qual designa a não discriminação dos nacionais de ambos os Estados Contratantes, o ministro relator conclui que o dispositivo acima explicitado goza de especialidade em face desse último, em razão de tratar especificamente da tributação dos dividendos, havendo o perfeito ajuste do caso concreto ao suporte fático hipotético.

O relator argumentou, ainda, que não haveria antinomia entre os artigos da Convenção e discriminação fundada na nacionalidade:

Sustenta a recorrente que o item 1. do art. 24 veda o tratamento diferenciado entre os sócios em função do local onde estão domiciliados. Sem razão, porém. O que todas as disposições do art. 24 buscam reprimir é a discriminação *fundada na nacionalidade*. O primeiro sinal inequívoco dessa orientação está na parte final do item 1. Estatui-se que um Estado contratante não pode estabelecer ao nacional do outro Estado "*tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa*" do que a estabelecida aos nacionais do primeiro Estado, *desde que estejam na mesma situação*. Há significativa diferença entre um nacional estar domiciliado em seu Estado de origem ou no Estado estrangeiro - tanto que a Convenção, em diversas oportunidades, estabeleceu regras específicas para disciplinar a situação do nacional residente em seu Estado de origem quanto a fatos jurídicos ocorridos no Estado estrangeiro. Veja-se a respeito o art. 7, que trata do lucro das empresas, o art. 11, cuidando de juros, o art. 12, sobre *royalties*, o art. 16, disciplinando as remunerações de direção, o já citado art. 10 e, principalmente, a segunda parte do item 3. do próprio art. 24, ao enfatizar que a primeira parte do mesmo item, ao vedar tratamento diferenciado ao estabelecimento permanente que um Estado contratante mantenha no outro Estado, *não implica a concessão de determinados benefícios aos residentes no Estado estrangeiro*. Tal regra expressa inequivocamente que não há como interpretar as normas presumindo a aplicação geral e irrestrita aos nacionais domiciliados em Estados diferentes. (BRASIL, 2004, p. 5.)

A afirmação aparenta resguardar sentido se observada a dicção dos artigos. Primeiro, o item 1 do art. 10 menciona a tributação dos dividendos, relacionando a residência do beneficiário. Por outro lado, o item 1 do art. 24 veda o tratamento diferenciado em razão da nacionalidade do sujeito passivo, critérios distintos.

Do mesmo modo que o art. 10, a Lei nº 8.383/91 traz o conceito de residência e não residência dos sócios para benefício da isenção, o que, sob essa visão, não discrimina os nacionais suecos. Ora, o brasileiro residente na Suécia não gozaria da isenção, estando sujeito à similar carga tributária do sueco residente no mesmo país, devido ao recebimento de dividendos de pessoa jurídicas estabelecidas no Brasil. Na acepção dos signos utilizados na redação dos dispositivos, persiste a ausência de antinomias.

Além disso, argumentou que a Convenção não teria caráter contratual, mas seria um "conjunto de regras destinadas a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda". (BRASIL, 2004, p. 9.) Nessa lógica, o art. 98 do CTN não seria aplicável ao caso concreto em vertente.

Posicionando-se pelo desprovimento do recurso, o relator defendeu não haver superveniência dos tratados internacionais, encontrando ressonância com o entendimento jurisprudencial majoritário do STF à época de diferenciação dos tratados normativos e contratuais.

Acompanhando o voto do Relator, o ministro Luiz Fux (BRASIL, 2004, p. 38) acrescentou as seguintes exposições ao deslinde:

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 taxaço engendrada, por isso que o capital remetido para alhures não fomenta a economia interna, diversamente se a empresa, mesmo estrangeira, aqui estivesse situada.

O voto do ministro José Delgado foi divergente, pontuando que a dupla tributação precisa ser evitada, sob pena de caracterizar o confisco internacional. Quanto à diferenciação da espécie dos tratados internacionais, reiterou-se que o art. 98 do CTN deve ser interpretado em favor das normas de natureza contratual.

Acrescenta que o regime de equiparação de tratamento, trazido pelo art. 2º da Lei nº 4.131/62, foi recepcionado pela Constituição Federal, sob a manifestação do art. 172<sup>22</sup>, operando como princípio do ordenamento jurídico (BRASIL, 2004, p. 11), circunstância interpretativa das normas infraconstitucionais dispostas.

Desse modo, para o ministro, o art. 24 da Convenção, que homenageia o tratamento igualitário sobre o capital estrangeiro, resguarda a livre concorrência, sobrepondo-se à diferenciação entre nacionais e residentes.

Por fim, destaca que a legislação doméstica somente revoga as normas internacionais que estejam com incompatibilidade frente aos “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”. (BRASIL, 2004, p. 11.)

Da mesma forma, o ministro Francisco Falcão divergiu do voto relator, sob a argumentação de que a alteração *a posteriori* de tratado internacional por legislação doméstica fere a segurança jurídica reguladora das relações internacionais. (BRASIL, 2004, p. 17.)

---

<sup>22</sup>A Constituição Federal homenageia o capital estrangeiro, ao dispor que a lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos desses capitais, incentivando os reinvestimentos e regulando a remessa de lucros.

Privilegia, igualmente, a isonomia entre os sócios prevista no art. 24 da Convenção Brasil-Suécia, disposição ofendida defronte o benefício dirigido somente aos residentes no Brasil.

O voto que desempatou a discussão foi da ministra Denise Arruda, sucessora do afastado ministro Humberto Gomes de Barros. Por seu turno, aduziu que os tratados internacionais se sobrepõem a legislação ordinária pela aplicação do critério da especialidade e que a legislação ulterior trouxe invidiosa discriminação defluente da residência e domicílio dos sócios de empresa localizada no Brasil. (BRASIL, 2004, p. 45.)

Dessa maneira, o recurso manejado pela empresa Volvo, intentando o reconhecimento de inexistência de relação jurídica tributária que obrigue o recolhimento do imposto de renda sobre os dividendos distribuídos, foi provido e reformada a decisão de piso.

### **5.3 Julgamento no Supremo Tribunal Federal**

Pretendendo prosseguir com a tributação da empresa Volvo, a União interpôs o RE 460.320/PR de relatoria do ministro Gilmar Mendes, alegando ofensa aos dispositivos constitucionais, sobretudo ao princípio da isonomia, uma vez que os nacionais suecos e os nacionais brasileiros fariam jus à isenção prevista.

No tocante à alegada violação ao art. 97 da Constituição Federal, pontuou-se que não houve afastamento da previsão do art. 77 da Lei nº 8.383/91 no acórdão recorrido à luz da Carta Magna. (BRASIL, 2020, p. 9.)

Deveras, concluiu-se pela primazia da norma internacional, afastando, em razão dela, a atividade legiferante subsequente.

Outrossim, indiscutivelmente, os dispositivos não foram considerados inaplicáveis de forma irrestrita, mas no caso em concreto discutido, quando há previsão em tratado internacional regularmente firmado e ratificado.

Na inteligência do relator, os Estados Contratantes de um tratado internacional pactuam livremente a limitação do exercício da competência tributária, consentindo com a renúncia da receita por um objetivo maior (BRASIL, 2020, p. 25), por exemplo, o aumento do relacionamento entre intergovernamental, o desenvolvimento das atividades transnacionais e o impulso da economia nacional.

Realmente, precipuamente os tratados contrários à bitributação, permitem o alívio da extensa carga tributária suportada pelos contribuintes que exercem atividades econômicas que ultrapassam o território físico de único Estado. Ademais, trata-se de instrumento de cooperação

entre os Estados, demandando que a boa-fé e a segurança jurídica sejam conservadas, consoante evidenciado em momento anterior.

Nesse sentido, tratando do caso em concreto, o relator defendeu o respeito aos termos do tratado:

Enquanto o acordo com a Suécia, ao menos em tese, permitiu a entrada de investimentos e de tecnologia – possivelmente por meio dos próprios contribuintes ora recorrentes –, a preponderância da legislação interna posterior desestimula o novo ingresso de capitais externos, gera insegurança dos investidores, dificulta a negociação de novos tratados não só com a Suécia, mas com todos os sujeitos de direito internacional, além de oportunizar eventuais retaliações em outras formas de cooperação. (BRASIL, 2020, p. 27.)

Em sua argumentação, endossou o art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, ratificada pelo Brasil através do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009, a qual disciplina que não pode haver a invocação de normas internas para justificar o inadimplemento de disposição de tratado internacional.

Quanto aos arts. 49, inciso I e 84, inciso VIII, da Constituição Federal, para ele, referenciam que as normas internacionais criadas são autônomas das demais leis federais, logo, não haveria como se falar em paridade. Em vista do procedimento distintivo para que os tratados tenham validade no plano interno, precedido da aprovação do texto pelo Congresso Nacional e da ratificação pelo Presidente da República, esses seriam espécies normativas especiais e autônomas – diferenciadas das normas federais. (BRASIL, 2020, p. 30-31.)

Aludiu, portanto, que as convenções e os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação tributária interna infraconstitucional, submetendo-se unicamente à Constituição Federal.

Esse entendimento merece ressalva, pois, de fato, os tratados internacionais se apresentam com diferenciação, porém, uma vez internalizados, são promulgados por decreto com maioria simples, fazendo parte do conjunto do ordenamento jurídico. Ademais, a Constituição Federal trouxe a superioridade hierárquica das normas de direitos humanos em seu texto expresso, de modo que poderia ter sido feito o mesmo em relação aos tratados comuns, mas se ficou inerte.

Tratando do apontamento de violação aos arts. 2º, 5º, inciso II e parágrafo 2º, o ministro proclamou que:

Os acordos internacionais, de forma geral e na medida em que atendidos seus específicos requisitos constitucionais, respeitam, a princípio, a separação de Poderes, a autonomia dos entes federativos e o princípio da legalidade. Na espécie, inexistente qualquer elemento concreto que enseje violação aos arts. 2º, 5º, II e § 2º, da Constituição Federal, seja por parte do acordo contra a bitributação entre Brasil e

Suécia, seja por parte do entendimento esposado pelo acórdão do STJ. (BRASIL, 2020, p. 33.)

Entretanto, a discriminação na legislação doméstica não foi reconhecida pelo ministro Gilmar Mendes (BRASIL, 2020, p. 35-36), como também não havia sido pelo ministro Teori Zavascki:

De fato, o elemento de conexão predominante no art. 24 da Convenção Brasil-Suécia, e geralmente tutelado na vedação à discriminação prevista em todos os tratados contra a bitributação da renda, é a nacionalidade (...) De outra sorte, o dispositivo da lei interna posterior cuida de outro elemento de conexão, a residência (...) Assim, enquanto os residentes no Brasil foram isentos de imposto de renda na fonte por lucros e dividendos apurados em 1993 (art. 75 da Lei n. 8.383/1991), os residentes no exterior tiveram que pagar alíquota de 15% (art. 75 da Lei n. 8.383/1991), independentemente da nacionalidade do contribuinte. Em outras palavras, a legislação brasileira assegurou ao súdito sueco a isenção, desde que tivesse residência no Brasil. Por outro lado, a mencionada norma exigiu do brasileiro residente no Reino da Suécia, ou em qualquer outro lugar do exterior, a alíquota de 15% no imposto de renda retido na fonte dos lucros e dividendos distribuídos por empresas brasileiras.

Por esse turno, o voto do relator foi no sentido pelo provimento do recurso da União, a fim de que a isenção conferida no acórdão aos não residentes fosse regularmente afastada.

A posição do ministro Dias Toffoli (BRASIL, 2020, p. 48) abriu divergência ao consignar que o recurso extraordinário não poderia ser analisado, ao passo que:

(...) seria necessário reexaminar o caso à luz da própria convenção, do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária de regência, o que não é admitido em sede de recurso extraordinário. Ressalte-se, a propósito, que tal convenção não equivale a uma emenda constitucional, por não se enquadrar na hipótese do § 3º do art. 5º da Constituição Federal.

A divergência foi acompanhada pelos ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski.

De outra forma, os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Celso de Mello e Alexandre de Moraes votaram pelo provimento do recurso, acompanhando o relator. Merecem destaques os votos dos dois últimos, visto que se manifestaram pela paridade normativa entre os tratados internacionais e a legislação doméstica em matéria tributária.

O ministro Fux não proferiu voto, mantendo-se o placar empatado em cinco a cinco.

Sob fundamento do art. 146 do Regimento Interno<sup>23</sup>, submetido à apreciação do Plenário, o recurso foi desprovido, sob a percepção de que a análise da controvérsia não seria possível em face da necessidade de reexame da Convenção Brasil-Suécia, do CTN e da Lei nº 8.383/91.

<sup>23</sup>O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal do ano de 2020 estipula que, havendo, por ausência ou falta de um Ministro, empate na votação de matéria cuja solução dependa de maioria absoluta, considerar-se-á julgada a questão proclamando-se a solução contrária à pretendida ou à proposta.

### ***5.3.1 Votos dos ministros Alexandre de Moraes e Celso de Mello***

O ministro Alexandre de Moraes acompanhou o voto do relator com ressalvas, filiando-se ao entendimento pela paridade normativa entre as normas internacionais e a legislação doméstica.

A fim de fundamentar o posicionamento, expôs que, após a incorporação formal dos tratados, estes se qualificam como atos normativos infraconstitucionais, não havendo hierarquia com as demais normas ordinárias de direito internacional. Assim, os conflitos entre normas são resolvidos pela aplicação dos outros critérios, quais sejam, o cronológico e da especialidade. (BRASIL, 2020, p. 70-71.)

Acrescenta que, na eventualidade de afronta aos preceitos constitucionais, os atos normativos internacionais podem se submeter ao controle difuso e concentrado de constitucionalidade. (BRASIL, 2020, p. 71.)

Similarmente, o ministro Celso de Mello (BRASIL, 2020, p. 82-83) discordou parcialmente do relator, apontando que somente os tratados que versem sobre matéria de direitos humanos desfrutam de natureza supralegal ou constitucional, de modo que as normas internacionais em matéria tributária prevalecem em virtude do critério da especialidade, expondo que:

O art. 98 do Código Tributário Nacional atribui precedência aos tratados ou convenções internacionais em matéria tributária e, embora dispondo que tais atos de direito internacional “(...) revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, estabelece, na realidade, em face do critério da especialidade, cláusula de mera suspensão provisória de eficácia e de aplicabilidade do ordenamento positivo interno (...). Na interpretação do art. 98 do Código Tributário Nacional, torna-se legítima, em havendo situação de conflito normativo, a utilização do critério da especialidade, que representa solução ortodoxa destinada a resolver a antinomia de primeiro grau caracterizada por eventual existência de (aparente) conflito entre o direito tributário interno (“lex generalis”), de um lado, e determinado tratado ou convenção internacional em matéria tributária (“lex specialis”), de outro.

A consequência do reconhecimento da norma internacional como especial é admitir que a legislação interna terá eficácia suspensa em face da antinomia, visto que aquela prevalece quanto à sua aplicabilidade.

Relevante sinalar que foi ratificado o parecer pela diferenciação entre os critérios de residência e de nacionalidade adotados, respectivamente, pela Lei nº 8.383/1991 e pela Convenção Brasil-Suécia:

Como ficou claro na transcrição acima, “o que todas as disposições do art. 24 (da Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda) buscam reprimir é a discriminação fundada na nacionalidade” (...) A disposição normativa preceitua que “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”. Ora, os estrangeiros suecos residentes ou domiciliados na Suécia não estão na mesma situação dos brasileiros, ou até mesmo dos suecos, que residem ou têm domicílio no Brasil. O art. 77 da Lei 8.383/1991 previa, para o ano-base de 1993, a alíquota do imposto de renda de 15% sobre os lucros ou dividendos distribuídos em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Dessa forma, era indiferente ser a pessoa brasileira ou sueca, pois o critério diferenciador consistia no local de residência. (BRASIL, 2020, p. 24-26.)

Inobstante os votos dos referidos ministros, a questão não foi apreciada por todos os componentes do Plenário, persistindo incerteza quanto à posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal acerca da natureza jurídica dos tratados internacionais em matéria tributária na atualidade.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo das décadas, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça proferiram diversas decisões atinentes à validade e eficácia dos tratados no ordenamento jurídico interno, especialmente em face de legislações domésticas anteriores ou posteriores contrárias às disposições alienígenas.

O presente trabalho analisou o julgamento do caso *Volvo* em ambas as Cortes, destacando os votos dos ministros, com a observância das particularidades do caso concreto.

Consoante examinado, a Convenção entre Brasil e Suécia para Evitar a Dupla Tributação foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 93/1975 e promulgada pelo Decreto nº 77.053/1976, tendo sido submetida à apreciação do Congresso Nacional e do Presidente da República. Dentre as disposições, encontra-se o artigo 24, o qual prevê a não discriminação entre nacionais dos Estados Contratantes, estabelecendo que a tributação não deve ser diferenciada em virtude da condição de estrangeiro.

Categoricamente, os tratados e as convenções internacionais portam viés extrafiscal, podendo ter uma função estabilizadora de regulação das políticas econômicas e interferência nas atividades, estimulando ou desestimulando certas condutas através da tributação. No caso da Convenção Brasil-Suécia, esta visou o desenvolvimento das relações econômicas entre os países e o estímulo do fluxo de capitais e tecnologia para o Brasil, além de evitar a evasão fiscal do imposto sobre a renda.

Entretanto, o propósito foi subvertido pela atuação legislativa posterior com a edição do artigo 75 da Lei nº 8.383/91, que instituiu tratamento privilegiado aos residentes no Brasil. Essa regalia poderia estar visando o estímulo a permanência de capital no território nacional, visto que é mais provável que os sócios residentes o injetem na própria economia nacional (por exemplo, através da compra de produtos), o que concorreria para o desenvolvimento das atividades econômicas exercidas de forma geral no País.

Sob a visão da capacidade contributiva dos sócios – beneficiários dos dividendos distribuídos -, independentemente da residência e da nacionalidade, estes gozam de capacidade contributiva em face do expressivo acréscimo patrimonial que possa vir a ser alcançado.

A partir do conceito de renda enquanto acréscimo patrimonial de riqueza nova e dos princípios norteadores, quais sejam, universalidade, generalidade e proporcionalidade, a tributação da espécie estaria legitimada, excepcionada por um caráter de regulação da economia. No entanto, a função extrafiscal não é argumento justificador ilimitado para criação

de situação de exceção à isonomia fiscal, uma vez que é preciso o exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade da medida.

No caso dos dividendos destinados ao exterior, o que o Estado brasileiro deixa de arrecadar com isenção, de fato, pode contribuir para o investimento nas atividades produtivas, porém isso deve ser mensurado com as consequências da providência, como a modificação de residência e a “pejotização” para recebimento dos lucros sem onerosidade. Ademais, existem alternativas à isenção, que envolvem a tributação de dividendos de forma reduzida com o abatimento do IRPJ e CSLL das empresas localizadas no Brasil.

Pois bem, seguindo por outro aspecto, para concluir a aplicabilidade ou inaplicabilidade do artigo 24 da convenção é preciso retomar a interpretação dada ao artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente, aponta-se que, a despeito da questão não ter sido analisada pelo STF, os signos utilizados na legislação interna e na Convenção se diferem. A primeira menciona o conceito de residência e não residência dos sócios para benefício da isenção, ao passo que a segunda veda o tratamento diferenciado em razão da nacionalidade do sujeito passivo.

A questão foi trazida nos votos dos ministros do STJ, que assentiram que o brasileiro residente na Suécia não gozaria da isenção, estando sujeito à similar carga tributária do sueco residente no mesmo país, devido ao recebimento de dividendos de pessoa jurídicas estabelecidas no Brasil.

Nessa perspectiva, não haveria antinomia a ser resolvida pelo critério hierárquico, porém a questão merece maiores estudos e análises, não atinentes ao tema do presente trabalho, pressupondo-se a existência de antagonismo entre as normas.

No que tange ao artigo 98 do CTN, o dispositivo foi recepcionado pela atual ordem constitucional, pois o artigo 146, inciso II da Constituição Federal prevê que competirá à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar. Entendemos que a previsão regula essas limitações não taxativas, na medida que impede que o Congresso Nacional legisle em contrariedade ao pacto.

Inobstante inexistir previsão expressa que todos os tratados e convenções internacionais apresentem natureza supralegal, é perceptível a consagração constitucional de procedimento especial para validade e eficácia dos pactos externos, caracterizado pela atuação conjunta do Presidente da República e do Congresso Nacional.

Nesta feita, a Convenção de Viena – a qual foi assinada e recepcionada pelo Brasil – prevê o mecanismo específico de extinção dos tratados em que o legislativo nacional não atue de forma isolada, chamado denúncia dos tratados.

Outrossim, a Carta Magna preceitua que, nas relações internacionais da República Federativa do Brasil, serão observados diversos princípios, como a cooperação entre povos e a independência nacional. Isso demonstra que nossa ordem jurídica busca o respeito dos tratados e convenções internacionais para a garantia da integração internacional.

O desrespeito ao que foi firmado internacionalmente, por meio da atividade legiferante ulterior contrária, ofende o princípio da boa-fé e da moralidade, que regem as relações. Assim, o *treaty override* desequilibra as relações do Brasil com os outros países e desestimula o intercâmbio econômico e político, em vista da perda de credibilidade por parte de quem observa a ética e a moral.

Importante salientar também que os direitos e as garantias dos contribuintes possuem eminente natureza supralegal, em razão da disposição do art. 5º, parágrafo 2º da Constituição Federal. No que concerne à não discriminação entre nacionais, pode ser entendido que se trata de um direito decorrente do princípio da isonomia fiscal, o qual baliza a atividade ativa do Estado de instituição e cobrança de tributos.

Isto posto, nas antinomias persistentes entre a Convenção Brasil-Suécia e a legislação doméstica posterior, filiamos ao entendimento pela supralegalidade do texto do pacto firmado em virtude da interpretação da Constituição.

## REFERÊNCIAS

ACCIOLY, H.; DO NASCIMENTO E SILVA, G.E.; CASELLA, P.B. **Manual de direito internacional público**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

APOLINÁRIO, Valdênia. **O volvoísmo/volvismo e a organização do trabalho industrial na Suécia: reflexões sobre a racionalização do trabalho**. Revista de economia regional, urbana e do trabalho. Natal, RN, v. 4, n. 2, p. 64-80, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Márcio. **A soberania e o direito tributário internacional**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. Rio de Janeiro, RJ, v. 2, n. 22, p. 1-11, 2012.

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 dez 2020.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 1.598** de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto de renda. Brasília, DF, 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 4.657 de 4 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro, RJ, 1942. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm). Acesso em: 12 jan 2021.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 5.844** de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Rio de Janeiro, RJ, 1943. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. Decreto 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**. Brasília, DF, 1976. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/suecia/decreto-no-77-053-de-19-de-janeiro-de-1976>. Acesso em 15 dez 2020.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.580** de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF, 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. **Exposição de Motivos nº 325** da Lei nº 9.245. Brasília, DF, 1995. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-demotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.713** de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/17713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. **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. Brasília, DF, 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.249** de 16 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF, 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o **Código Civil**. Brasília, DF, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 21 fev 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm). Acesso em: 21 fev 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.149 de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da **tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física**, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Brasília, DF, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm). Acesso em: 09 jan 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 139.085/SP**, T1, Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, Brasília, DF, 21.08.1997. DJE 25 maio 1998.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 426.945/PR**, T1, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Brasília, DF, 22.06.2004. DJE 25 ago 2004.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.325.709/RJ**, T1, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, DF, 24.04.2014. DJE 20 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Apelação Cível nº 9.587/DF**, T2, Relator: Ministro Lafayette de Andrada, Rio de Janeiro, RJ, 21.08.1951. DJE 18 out 1951.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 80.004/SE**, Pleno, Relator: Ministro Xavier de Albuquerque, Brasília, DF, 01.06.1977. DJE 29 dez 1977.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 460.320/PR**, Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DF, 05.08.2020. DJE 06 out 2020.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. Tradução e notas: Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Brasília: UNB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3 ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 28 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DOLINGER, Jacob. **As soluções da Suprema Corte brasileira para os conflitos entre o direito interno e o direito internacional: um exercício de ecletismo**. Revista Forense, RJ, n. 334, 1996.

**Faturamento da Volvo CE Latin America cresce 13,5% e atinge US\$ 716 milhões**. Volvo Group, 2012. Disponível em: <https://www.volvogroup.com.br/pt-br/news/2012/feb/news-118068.html>. Acesso em: 28 jan 2021.

FUJI, Alessandra Hirano. **O conceito de lucro econômico no âmbito da contabilidade aplicada**. Revista Contabilidade & Finanças, SP, v. 15, n. 36, 2004. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772004000300004](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000300004). Acesso em: 18 fev 2021.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão. Brasília, DF, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), v. 2190, p. 1-60, 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de direito internacional público**. 14 ed. São Paulo: LTr, 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

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

\_\_\_\_\_. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009. 265 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MAITTO, Rodrigo. **Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação – qualificação de partnership joint ventures**. Série Doutrina Tributária. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Democracia fiscal e seus fundamentos à luz do Direito & Economia**. 2009. 399 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 9 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

\_\_\_\_\_. **Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária**. Revista de informação legislativa. Brasília, DF, v. 4, n. 175, p. 155-162, 2007.

MELLO, Celso de Albuquerque. **Curso de direito internacional**. 12 ed. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Fontes-do-Direito-Tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em: 15 jan 2021.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. v. 1. Tradução: Auripebo Berrance Simões. São Paulo, Atlas; Brasília, INL, 1973.

NACIONAL, Unafisco. **Nota técnica nº 21/2021**. Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021 (atualização da Nota Técnica nº 19/2020). São Paulo, 2021. Disponível em: [https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2021/01/NT\\_21.pdf](https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2021/01/NT_21.pdf). Acesso em: 9 jan 2021.

NAÇÕES UNIDAS. **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**. 23 de maio de 1969.

NETO, Adylaise dos Santos Barbosa. **Soberania fiscal e suas limitações na perspectiva internacional**: o impacto quanto ao princípio da residência na forma de tributação das pessoas singulares. 2015. 110 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) – Coimbra Business School, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra, 2015.

OCDE. **Tax treaty override**. OCDE Council on 2 October 1989. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_1c05c36b-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1c05c36b-en). Acesso em: 09 jan 2021.

**O grupo Volvo no Brasil**. Volvo, 2012. Disponível em: <http://www.volvo.com.br/relatoriosocial/relatorio2012/grupo-volvo/atuacao-no-brasil/atuacao-no-brasil.html#.YGUoFq9KjIV>. Acesso em: 28 jan 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas**: o conceito de despesa dedutível à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

\_\_\_\_\_. **Fontes e modelos do Direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1973.

REBOUÇAS, Osvaldo José. **A vigência e a eficácia no Brasil dos tratados internacionais em matéria tributária**. 2013. 324 f. Tese (Doutorado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Universidade Museo Social Argentina. Buenos Aires, 2013.

RECEITA FEDERAL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais de dezembro de 2019**. 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>. Acesso em: 2 jan 2021.

\_\_\_\_\_. **Solução de consulta COSIT nº 17** de 24 de fevereiro de 2015. Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=61702&visao=anotado>. Acesso em: 21 fev 2021.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. v. 2. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Sergio André. **Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

\_\_\_\_\_. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. **Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração**. Revista Forense, RJ, v. 267, 1979.

UNIÃO PANAMERICANA. **Convenção de Havana sobre Tratados**. 20 de fevereiro de 1928.

VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional público**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.