

VOTO - VISTA

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Os autores da ação pleitearam, na origem, que fosse reconhecida a inexistência de relação jurídica que obrigasse Volvo do Brasil Veículos Ltda. e Comércio e Participação Volvo Ltda. Ao recolhimento e a Volvo Lastvagnar AB ao pagamento do imposto de renda na fonte sobre os dividendos distribuídos por fonte localizada no Brasil (competência do ano-base de 1993), tendo em vista a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia (doravante, convenção), promulgada por meio do Decreto nº 77.053/76.

Na primeira instância, o pedido foi julgado improcedente. A apelação interposta pelos autores não foi provida. Em face do acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, eles interpuseram recurso extraordinário e recurso especial, tendo sido o último provido, nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.13162, 3º DO GATT.

- Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.

- O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 413162, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

- 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.

- Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

- Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.

- Recurso especial provido.

Contra o acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a União interpôs apelo extremo.

De acordo com o Relator o Ministro **Gilmar Mendes**,

(...) o recurso extraordinário da União Federal deve ser provido, para afastar a concessão da isenção de imposto de renda retido na fonte para os não residentes conferida pelo acórdão recorrido e julgar improcedente a presente ação declaratória, restando prejudicado o apelo extremo da Volvo do Brasil Veículos Ltda. e outros.

Pedi vista dos autos, para refletir sobre o tema.

Com a devida vênua, entendo que, para se prover o recurso extraordinário da União, 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.

Vejamos.

No STJ, os ministros discutiram a respeito de qual norma seria aplicável ao caso, isto é, se seria a do art. 10 ou a do art. 24 da convenção, tendo presente o sentido e o alcance de cada um desses dispositivos. Transcrevo seus teores, nas partes que interessam:

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um estado contratante a um residente do outro estado contratante são tributáveis nesse outro estado.

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

a) 15 por cento do montante dos dividendos se o beneficiário for um sociedade (excluindo-se as sociedades de pessoas);

b) 25 por cento do montante dos dividendos em todos os demais casos. (destaquei).

ARTIGO 24

Não Discriminação

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

2. O termo nacionais designa:

a) todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um estado contratante;

b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num estado contratante. (destaquei).

Para o Saudoso Ministro **Teori Zavascki**, o art. 10 deteria caráter especial e regeria o caso em tela. Segundo Sua Excelência, esse dispositivo permitiria ao estado contratante onde reside a sociedade que paga dividendos a um residente do outro estado tributá-los em até 15% do montante bruto, no caso de o beneficiário ser sociedade (excluindo-se as de pessoas). Ademais, em seu modo de ver, a legislação interna não iria de encontro a isso. Nesse sentido, citou os arts. 77 da Lei nº 8.383/91 e 97 do Decreto-lei nº 5.844/43:

Lei nº 8.383/91:

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

Decreto-lei nº 5.844/43:

Art. 97. Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; (Vide Lei nº 154, de 1947)

b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;

c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.

(...)

Já para o Ministro **José Delgado** , Relator designado para o acórdão, o art. 24 da convenção é que seria aplicável à espécie. Segundo Sua Excelência, esse dispositivo teria por objetivo vedar a dupla tributação , não sendo possível fazer-se, assim, distinção entre nacional e residente. O Relator ainda destacou em seu voto que a tese de que a legislação infraconstitucional revoga as convenções e os tratados internacionais não seria aplicável à hipótese.

A Ministra **Denise Arruda** , por sua vez, sustentou que o art. 24 da convenção teria buscado assegurar a mesma tributação entre nacionais e não nacionais. Segundo sua óptica, convencionou-se a isonomia tributária entre os sócios de diferentes nacionalidades.

Ou seja, para se dar provimento ao recurso extraordinário da União, seria necessário, em primeiro lugar, saber se tal art. 24 teria, ou não, a amplitude dada pelo Superior Tribunal de Justiça, a partir da análise da legislação ordinária interna e do próprio Tratado.

Destaco que, no RE nº 450.239/PR, DJe de 4/8/10, examinei caso análogo, concluindo pela natureza infraconstitucional da discussão. Naquela ocasião, aliás, o recorrente impugnava acórdão assim ementado, na parte que interessa:

IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL ENTRE BRASIL E JAPÃO. CONTRATO COM FILIAL SEDIADA NO PANAMÁ. BITRIBUTAÇÃO. (...)

Nesse precedente, ainda citei a existência do seguinte julgado específico sobre o assunto, proferido pela Ministra Cármen Lúcia, no AI nº 785.255/SP, que restou assim ementado por Sua Excelência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. BENEFÍCIO PECUNIÁRIO. NECESSIDADE DA ANÁLISE PRÉVIA DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO (AI nº 785.255/SP, Relatora a Ministra **Cármen Lúcia** , DJe de 11/3/10).

Corroborando o entendimento acerca da natureza infraconstitucional da controvérsia, também destaco o seguinte julgado, de relatoria do Ministro **Luiz Fux** :

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. TRATADO INTERNACIONAL. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E REPÚBLICA DA CORÉIA. PRINCÍPIO DA RECIPROCIDADE. ISENÇÃO DE CPMF NÃO PREVISTA NO ROL DO ACORDO INTERNACIONAL. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STJ PARA O JULGAMENTO DA MATÉRIA. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO 283, DA SÚMULA DO STF.

1. A violação constitucional, dependente da análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional encerra violação reflexa e oblíqua, tornando inadmissível o recurso extraordinário. Nesse sentido: RE 596.682 Rel. Min. Carlos Britto, DJe de 21/10/10, e AI 808.361, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 08/09/10, entre outros.

2. In casu, a discussão cinge-se à abrangência e interpretação do Tratado Internacional celebrado entre a República Federativa do Brasil e a República da Coréia, recepcionado no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto 354/91, no que tange à isenção de impostos com base na aplicação do princípio da reciprocidade, previsto no artigo 178 da Constituição Federal.

3. É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles (Enunciado 283, da Súmula do STF).

4. Agravo de instrumento a que se nega seguimento (AI nº 740.321 /SP, Relator o Ministro **Luiz Fux**, DJe de 5/3/12).

Ainda na mesma direção: ARE nº 955.262/RJ, Relator o Ministro **Roberto Barroso** , DJe de 30/6/16.

No tocante ao recurso extraordinário interposto pela Volvo do Brasil Veículos Ltda. e outros, julgo ele prejudicado, tendo em vista o provimento do recurso especial manejado pelos mesmos.

Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário.