



**OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS
 DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO**

**OBSTACLES IN THE IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL TAX AGREEMENTS WITHIN THE
 BRAZILIAN LEGAL SYSTEM**

**OBSTÁCULOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DE ACUERDOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES
 DENTRO DEL SISTEMA LEGAL BRASILEÑO**

Vitor Luiz Costa¹, João Luiz Mendonça de Seixas², Ivaneide Costa Cariri³, Pedro dos Santos Brito Neto⁴

e555083

<https://doi.org/10.47820/recima21.v5i5.5083>

PUBLICADO: 05/2024

RESUMO

No atual contexto de globalização econômica, o Direito Tributário Internacional destaca-se por seu rápido desenvolvimento. Os tratados internacionais, fundamentais em um mundo integrado, tornam-se cruciais para estabelecer obrigações e direitos entre países. No Direito Tributário, esses tratados desempenham papéis vitais, como prevenir a dupla tributação e promover a cooperação fiscal. Este estudo explora a complexidade da incorporação e efetividade dos tratados tributários internacionais na legislação brasileira, abordando temas como a integração das normas internacionais no direito interno, as teorias monista e dualista, e o *status* especial dos tratados, através de análise legislativa e jurisprudencial. Discute-se também a história e processo de ratificação dos tratados, com ênfase nos trinta e sete tratados firmados pelo Brasil, a tributação de indivíduos e empresas, especialmente em relação ao imposto sobre a renda, adotando diferentes abordagens para residentes e não residentes. Examina-se a implementação da legislação sobre conformidade fiscal de contas no exterior no Brasil, além de questões de dupla tributação. Um estudo empírico sobre as decisões no Caso Volvo é apresentado, contribuindo para o entendimento das decisões judiciais em situações similares. O estudo destaca a importância dos tratados tributários internacionais no controle da economia global e nacional, enfatizando seu papel fundamental no desenvolvimento global e na promoção da segurança jurídica.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário Internacional. Tratados internacionais. Dupla tributação.

ABSTRACT

In the current context of economic globalization, International Tax Law stands out for its rapid development. International treaties, fundamental in an integrated world, become crucial for establishing obligations and rights between countries. In Tax Law, these treaties play vital roles, such as preventing double taxation and promoting fiscal cooperation. This study explores the complexity of incorporating and the effectiveness of international tax treaties in Brazilian legislation, addressing topics such as the integration of international norms into domestic law, monist and dualist theories, and the special status of treaties, through legislative and jurisprudential analysis. It also discusses the history and ratification process of treaties, with an emphasis on the thirty-seven treaties signed by Brazil, the taxation of individuals and companies, especially in relation to income tax, adopting different approaches for residents and non-residents. The implementation of legislation on the fiscal compliance of foreign accounts in Brazil, as well as issues of double taxation, are examined. An empirical study on the Volvo Case decisions is presented, contributing to the understanding of judicial decisions in similar situations.

¹ Mestrando em Direito e Negócios Internacionais pela Uneatlântico.

² Mestrando em Direito e Negócios Internacionais pela Uneatlântico.

³ Bacharela em Direito pela Faculdade de Ciências Sociais de Igarassu. Pós graduada em Direito Notarial e Registral pela faculdade IBEST. MBA em Direito Imobiliário pela Faculdade Estácio de Sá. Mestre em Direito e Negócios Internacionais pela Uneatlântico.

⁴ Graduado em Medicina pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA), Graduado em Direito pelo Centro Universitário da Faculdade Metropolitana Unidas (FMU). Mestrando em Direito e Negócios Internacionais pela Uneatlântico.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

The study highlights the importance of international tax treaties in controlling the global and national economy, emphasizing their fundamental role in global development and the promotion of legal security.

KEYWORDS: *International Tax Law. International treaties. Double taxation*

RESUMEN

En el contexto actual de globalización económica, el Derecho Tributario Internacional se destaca por su rápido desarrollo. Los tratados internacionales, fundamentales en un mundo integrado, se vuelven cruciales para establecer obligaciones y derechos entre países. En el Derecho Tributario, estos tratados juegan roles vitales, como prevenir la doble imposición y promover la cooperación fiscal. Este estudio explora la complejidad de la incorporación y la efectividad de los tratados tributarios internacionales en la legislación brasileña, abordando temas como la integración de las normas internacionales en el derecho interno, las teorías monista y dualista, y el estatus especial de los tratados, a través de análisis legislativo y jurisprudencial. También se discute la historia y el proceso de ratificación de los tratados, con énfasis en los treinta y siete tratados firmados por Brasil, la tributación de individuos y empresas, especialmente en relación con el impuesto sobre la renta, adoptando diferentes enfoques para residentes y no residentes. Se examina la implementación de la legislación sobre el cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero en Brasil, además de cuestiones de doble imposición. Se presenta un estudio empírico sobre las decisiones en el Caso Volvo, contribuyendo al entendimiento de las decisiones judiciales en situaciones similares. El estudio destaca la importancia de los tratados tributarios internacionales en el control de la economía global y nacional, enfatizando su papel fundamental en el desarrollo global y en la promoción de la seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: *Derecho Tributario Internacional. Tratados Internacionales. Doble imposición*

INTRODUÇÃO

A evolução contínua das relações internacionais, impulsionada pela globalização econômica, tem colocado o Direito Tributário Internacional em uma posição de crescente importância. Este ramo do direito, que regula as obrigações tributárias entre países, torna-se crucial para evitar a bitributação e para promover uma cooperação fiscal mais eficaz entre as nações.

Não há dúvida de que experimentamos uma evolução contínua na integração dos espaços globais. Atualmente, nossa existência se desenrola em um contexto em que as barreiras geopolíticas perderam sua anterior preeminência; de forma mais simples, nossa vida ocorre dentro de uma sociedade global, tanto em aspectos sociais quanto econômicos. Como um fenômeno de emergência relativamente nova, a globalização ainda apresenta debates sobre sua exata definição. Segundo Oliveira (2023), a globalização pode ser entendida como a amplificação das relações sociais em escala global, conectando localidades distantes de maneira que eventos locais são influenciados por acontecimentos ocorrendo longe e vice-versa.

É perceptível que não somente as relações sociais se tornaram globalizadas, mas também seus efeitos econômicos, que emergiram no final do século XX. Estamos diante de uma economia reformulada, impulsionada pela evolução tecnológica na informação e comunicação, cujas atividades principais são organizadas globalmente, incluindo consumo e produção. Os fluxos quase instantâneos de informação, comunicação e capital dominam a sociedade, com redes que, em grande parte, transcendem regulamentações nacionais.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

A rápida progressão da globalização e da integração econômica regional traz várias consequências, uma das quais é a adesão de vários países a um conjunto comum de normas, resultando em um aumento significativo na formação de acordos e tratados internacionais.

Os acordos internacionais representam uma das principais bases do Direito Internacional, ao lado de fontes identificadas no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, incluindo costumes, princípios fundamentais do direito, jurisprudências e teorias. No entanto, essa lista do Estatuto não abrange todas as possíveis fontes, existindo outras originárias tanto das tradições jurídicas internas quanto das práticas das relações internacionais. Entre estas, destacam-se as resoluções de organizações internacionais, declarações unilaterais dos estados, os fundamentos gerais do Direito Internacional e o direito suave (*soft law*). Embora haja divergências doutrinárias, conceitos como equidade, analogia e normas imperativas de direito internacional geral (*jus cogens*) são considerados de significativa relevância na estruturação das interações internacionais.

O Estatuto da Corte Internacional de Justiça, porém, não esclarece a hierarquia entre essas fontes, levantando discussões doutrinárias. Alguns juristas argumentam que os tratados devem ter primazia sobre outras fontes por sua natureza escrita e clareza. Por outro lado, a visão de que não existe uma ordem hierárquica prevalece, destacando a interconexão dessas fontes na aplicação das leis. Esta perspectiva é amplamente aceita na comunidade jurídica.

Independentemente desse debate, a importância dos tratados nas relações e negociações internacionais é inquestionável, seja pela sua natureza democrática ou por serem documentados. Isso inclui tratados que abordam questões tributárias, especialmente sua implementação na legislação brasileira. Segundo Cerqueira *et al.* (2023), tais tratados ou convenções são essenciais para o direito tributário, pois regulam impostos sobre o comércio internacional, ajudam a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal, e podem facilitar isenções fiscais. No Brasil, esses acordos podem resultar em isenções de impostos federais, estaduais ou municipais, visando o interesse da União e evitando a dupla tributação, especialmente em relação ao imposto de renda.

Este artigo se dedica a investigar como os tratados tributários internacionais são aplicados no sistema jurídico brasileiro. Com o objetivo de aprofundar o entendimento sobre a inserção e efeito desses tratados no contexto brasileiro, este estudo busca, de forma ampla, explorar, compreender e relatar a incorporação e impacto dos acordos tributários internacionais no Brasil, destacando suas nuances e obstáculos. De maneira mais específica, temos o propósito de elucidar os conceitos fundamentais dos tratados tributários internacionais, sua relevância e interação; examinar como tais tratados são incorporados ao sistema jurídico brasileiro; discutir as teorias monista e dualista, identificando qual é adotada pelo Brasil; detalhar os acordos tributários internacionais mais significativos, com foco naqueles que tratam da dupla tributação e da proibição do “bis in idem”; investigar a legislação pertinente, em especial o Código Tributário Nacional (CTN), além da constitucionalidade e legalidade das normas relacionadas aos tratados tributários internacionais; examinar as disposições relevantes da Constituição Federal, destacando sua significância e aplicação; estudar a implementação da Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras no Brasil; e,



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

finalmente, analisar e discutir as especificidades da aplicação do tratado tributário entre Brasil e Japão no contexto do “Caso Volvo”.

1 TRATADOS INTERNACIONAIS NA EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

O avanço e a formalização do direito internacional têm sido metas contínuas, levando à criação da Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas em Genebra. Esta comissão dedicou mais de duas décadas focando na regulação do Direito dos Tratados. Uma etapa fundamental neste processo foi a conferência de 1968 em Viena, que culminou na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, a qual começou a ser efetivamente aplicada no cenário internacional em 1980, com a adesão de trinta e cinco países (Oliveira, 2023).

A ratificação dessa Convenção pelo Brasil ocorreu somente em 2009, através do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro. Antes mesmo dessa formalização, o Itamaraty já seguia as diretrizes estabelecidas pela Convenção de 1969 em suas negociações de tratados, adotando suas normas como um costume reconhecido na prática diplomática.

Historicamente, os tratados têm sido uma prática desde tempos remotos, com registros que datam de mais de um milênio antes de Cristo, baseando-se em costumes para sua formulação. Ao longo dos séculos, o direito dos tratados, ou *jus tractatum*, evoluiu significativamente, mantendo ainda algumas semelhanças com suas origens antigas. Um exemplo de tratado antigo é o acordo que encerrou o conflito em Kadesh, por volta de 1280 a.C.

Os tratados se firmaram como fundamentais para o Direito Internacional após a Paz de Vestfália, substituindo gradualmente o costume como fonte principal. Apoiados por princípios de boa-fé, consentimento mútuo e *pacta sunt servanda*, os tratados ganharam novo impulso com a globalização, especialmente com o advento de tratados multilaterais e organizações internacionais eficazes. Esta mudança reforçou a necessidade de uma codificação formal do Direito dos Tratados, facilitando os objetivos da ONU em promover a paz e a segurança globais. Essa necessidade foi reconhecida na Carta da ONU, que instruiu a Assembleia Geral a fomentar a cooperação internacional e o desenvolvimento progressivo do direito internacional, incluindo sua codificação (Rebouças, 2022).

Embora a Convenção de Viena desempenhe um papel fundamental, o Brasil a adotou formalmente apenas em 2009, através do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro. Antes dessa formalização, as diretrizes da Convenção já eram empregadas pelo Itamaraty nas negociações de tratados, funcionando como um costume estabelecido, mesmo sem a formalidade de um tratado. Isso destaca a relevância de compreender o conceito de tratados internacionais, componentes vitais do Direito Internacional Público.

Rezek (2018), em sua obra "Direito Internacional Público: Curso Elementar", define tratados como acordos formais entre entidades de direito internacional público, com o propósito de gerar efeitos jurídicos. Segundo Oliveira (2023), um tratado é reconhecido por seu processo de formação e forma final, independentemente de seu conteúdo, que pode variar amplamente. O objetivo de um tratado é



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

produzir um compromisso legal e vinculativo, cobrindo uma ampla gama de assuntos, desde questões jurídicas até a agricultura e a pesquisa mineral.

Os tratados são estabelecidos entre entidades jurídicas internacionais e são caracterizados pela forma e processo de criação, não necessariamente pelo conteúdo. Conforme apontado, o formato comum de um tratado inclui um preâmbulo, cláusulas operativas e, ocasionalmente, anexos.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 oferece uma definição mais formal, descrevendo um tratado como um acordo internacional escrito entre Estados, governado pelo Direito Internacional, independentemente da forma que assuma. Essa definição, contudo, tem sido alvo de debates doutrinários por focar apenas nos aspectos formais e restringir a capacidade de celebração de tratados exclusivamente aos Estados, uma visão hoje considerada limitada diante da capacidade de organizações internacionais também formalizarem tratados. Assim, a definição mais ampla, que abrange tanto os aspectos materiais quanto a natureza das negociações contratuais, é vista como mais acurada (Dantas Neto, 2022).

A partir dessa discussão aprofundada, identificamos aspectos chave na formação de um tratado internacional. Primeiramente, a ideia de "acordo internacional" ressalta que os Estados operam sob um regime de autonomia, com as relações internacionais pautadas pela reciprocidade e livre acordo. Isso enfatiza a importância de um consenso entre as partes para estabelecer um vínculo jurídico. Em segundo lugar, a necessidade de os tratados serem formalizados por escrito permite uma gestão democrática por parte dos órgãos legislativos dos Estados envolvidos.

A terceira consideração, que tratados podem ser firmados "entre Estados" e organizações internacionais, reflete a evolução das práticas diplomáticas, ampliando os atores capazes de criar compromissos internacionais. O quarto elemento, que os tratados sejam "regidos pelo Direito Internacional", indica a necessidade de alinhamento com os princípios e regras reconhecidos globalmente.

Quanto à forma, a flexibilidade permitida pelo tratado — seja como um único instrumento ou vários documentos relacionados — e a irrelevância da nomenclatura específica, enfatizam a funcionalidade e a substância sobre a forma, desde que haja acordo mútuo para criar obrigações legais.

Além desses elementos, a diversidade de tratados internacionais pode ser categorizada com base no número de participantes, na abertura para adesão, no procedimento para entrar em vigor e no tema abordado. Isso varia desde acordos bilaterais, limitados a dois Estados, até tratados multilaterais com participação ampla, e desde tratados de entrada em vigor solene até aqueles de procedimento simplificado. Os temas dos tratados são igualmente variados, cobrindo desde paz e comércio até questões tributárias e extradição.

No Brasil, a prerrogativa de negociar e ratificar tratados é do Presidente da República, embora tal competência possa ser delegada. O procedimento para a criação de tratados abrange desde negociações preliminares e assinatura até a ratificação e promulgação pelo parlamento, assegurando que cada etapa seja cumprida de acordo com as normas constitucionais e legais vigentes.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

O procedimento para a formalização de tratados internacionais se inicia com etapas preliminares de negociação, nas quais as partes envolvidas discutem e elaboram o texto do acordo. Segundo Ribeiro (2018), não há um conjunto de regras fixas para tratados bilaterais, sendo comum a prática de um convite por meio de nota diplomática por uma das partes. Em contrapartida, os tratados multilaterais geralmente são discutidos em congressos ou conferências internacionais, onde o foco é debater o propósito do tratado. Uma vez finalizado o texto, conclui-se a etapa de negociação.

Durante conferências internacionais, a aprovação do texto do tratado normalmente requer o voto favorável de dois terços dos Estados presentes e votantes, conforme estabelecido no artigo 9.2 da Convenção de Viena. Contudo, dependendo do tema abordado no tratado, pode ser necessário um consenso unânime. Após a aprovação, o tratado é assinado pelos representantes autorizados das partes envolvidas. No Brasil, qualquer autoridade detentora de plenos poderes pode assinar um tratado. Segundo as práticas e diretrizes do Ministério das Relações Exteriores brasileiro, tanto o Ministro das Relações Exteriores quanto o chefe de missão diplomática podem assinar tratados relacionados aos seus Estados sem a necessidade de uma carta de plenos poderes.

Na sequência, o processo avança para a segunda fase, onde o tratado é submetido ao Congresso Nacional pelo Presidente da República, acompanhado de uma justificativa do Ministro das Relações Exteriores, conforme determina o artigo 49, inciso I, da Constituição Federal. Essa etapa é crucial para a análise e aprovação do texto pelo legislativo. Embora o envio do tratado ao Congresso não seja obrigatório, dando ao Presidente a liberdade de adiar ou arquivar a proposta, o chefe do Executivo não pode obrigar o Brasil a cumprir os termos do tratado sem a prévia aprovação parlamentar. Após a deliberação do Congresso, cabe ao Presidente do Senado Federal promulgar um Decreto Legislativo que oficializa a aprovação ou rejeição do acordo.

A etapa seguinte no processo de formalização de um tratado internacional envolve a ratificação pelo Presidente da República, um procedimento unilateral que oficializa a adesão do Brasil aos compromissos estabelecidos no tratado, marcando o início de sua vigência no âmbito internacional. Conforme José Francisco Rezek observa, esse passo é caracterizado pela discricionariedade e pela sua natureza definitiva.

Posteriormente, ocorre a promulgação e a publicação do tratado, etapas que internalizam o tratado no ordenamento jurídico brasileiro. A promulgação, efetuada por decreto presidencial, confirma a entrada em vigor do tratado e ordena sua aplicação. Em observância ao princípio da transparência administrativa, o decreto é publicado no Diário Oficial da União, tornando o tratado operante e obrigatório dentro do território nacional.

Neste contexto, é relevante abordar o conceito de reservas, uma prática que tem se expandido, permitindo que um Estado adira a um tratado com certas condições, mesmo que haja oposição a algumas de suas disposições. Essa flexibilidade ganhou reconhecimento formal após as Convenções de Haia, facilitando a participação em tratados multilaterais e promovendo a adoção de um marco regulatório jurídico mais uniforme internacionalmente. Historicamente, a aceitação de reservas exigia



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

unanimidade entre os Estados partes, mas recentemente, os tratados passaram a incluir cláusulas que regulamentam o uso de reservas.

Além disso, é importante distinguir entre as formas de terminação de um tratado, que podem ser a extinção — o encerramento completo das obrigações do tratado — e a suspensão — uma pausa temporária em sua aplicação. A extinção pode ser resultante de várias causas, como o cumprimento das disposições do tratado, consentimento mútuo das partes, expiração do prazo de vigência, condições específicas para o término, renúncia por uma das partes, desuso prolongado, conflitos armados, entre outros motivos. Carvalho (2022) destaca vários mecanismos para a conclusão de um tratado, incluindo o cumprimento integral das condições, consentimento mútuo, expiração do prazo estabelecido, condições pré-determinadas para o término, e denúncia, que é a formalização da intenção de uma parte de se retirar ou finalizar o tratado.

É essencial discutir o procedimento da denúncia, que é realizado de forma unilateral e é relativamente comum. Esse processo, bem como outras formas de terminação e suspensão de tratados, é regido pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969. Rezek (2018) aponta que a denúncia deve ser formalizada por escrito e pode ser revogada, definindo-a como o meio pelo qual um Estado expressa sua intenção de não mais fazer parte de um acordo internacional. A inclusão do tema da denúncia na discussão sobre a extinção dos tratados é mais uma conveniência didática, uma vez que, embora capaz de finalizar um tratado bilateral, não afeta a continuidade de tratados multilaterais. Nesse caso, o que cessa é apenas a participação do Estado que a promove.

Especificamente nos tratados bilaterais, a denúncia resulta na conclusão do tratado entre as duas partes envolvidas, enquanto em contextos multilaterais, a denúncia impacta apenas a participação do Estado denunciante, mantendo o tratado vigente entre os demais membros. A Convenção de Viena estabelece critérios para a denúncia, permitindo-a quando implicitamente compreendida no acordo ou quando houver um entendimento prévio entre as partes que a aceitem, evitando consequências legais internacionais de uma denúncia considerada ilegal (Oliveira, 2013). A Convenção também determina que os efeitos de uma denúncia se concretizam apenas após doze meses da sua notificação. No Brasil, o processo de denúncia é marcado por uma particularidade: não necessita da aprovação do Poder Legislativo, o que sublinha a distinção entre tratados internacionais e legislações domésticas em termos de procedimentos de revogação.

2 CONJUNTURA CONTEMPORÂNEA DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

O Direito Tributário Internacional se foca em eventos que transcendem as fronteiras nacionais, interagindo com múltiplas jurisdições que detêm autoridade para impor tributos. Dessa forma, não cobre incidentes puramente domésticos, restritos à jurisdição de um único país. No contexto brasileiro, a tributação internacional geralmente incide sobre a renda, tanto para pessoas jurídicas — através do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) — quanto para pessoas físicas — pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), e, ocasionalmente, sobre a Contribuição Social sobre o Lucro



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

Líquido (CSLL). Portanto, a discussão sobre tributação internacional neste texto se limitará ao imposto sobre a renda (Levenhagen, 2019).

De acordo com a Constituição Federal, no artigo 153, inciso III e parágrafo segundo o imposto sobre a renda é de competência exclusiva da União e deve incidir sobre "renda e proventos de qualquer natureza", seguindo os princípios de generalidade, universalidade e progressividade, conforme estabelecido por lei. Há um debate na doutrina brasileira sobre a definição constitucional de renda, enquanto o Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 43 e seguintes, oferece uma ampla interpretação do que constitui renda.

A determinação da renda varia se o sujeito for pessoa física ou jurídica. Para pessoas físicas, o fato gerador é a disponibilidade econômica ou real domínio sobre a renda, geralmente seguindo o regime de caixa. Por outro lado, para pessoas jurídicas, caracteriza-se pela disponibilidade jurídica da renda, ou seja, a aquisição do direito à renda, mesmo sem o efetivo controle sobre ela, adotando-se normalmente o regime de competência (Marques, 2022).

Para pessoa física, o Imposto de Renda é baseado em um período anual (de 01 de janeiro a 31 de dezembro) e utiliza o método de lançamento por homologação. Os contribuintes devem enviar a declaração de ajuste anual até 31 de maio do ano seguinte, sob risco de penalidades por atraso. A taxa progressiva para pessoas físicas reflete o princípio da capacidade de pagamento, com alíquotas que vão de 7,5% a 27,5%, dependendo da renda (Albuquerque, 2022).

Para as empresas, a tributação do Imposto de Renda varia de acordo com as alterações patrimoniais, que podem incluir aumentos de capital, reservas de lucros, entre outros. A escolha do regime tributário (lucro real, presumido, arbitrado ou Simples Nacional) é crucial e não pode ser alterada durante o ano fiscal. O regime de lucro real permite balanços anuais ou trimestrais e a compensação de lucros e prejuízos dentro do mesmo ano fiscal. Algumas empresas são obrigadas a adotar esse regime. O lucro presumido é baseado em uma porcentagem fixa da receita, com restrições baseadas na receita total do ano anterior. O lucro arbitrado é usado em situações específicas, como falhas contábeis ou fiscais, e não é considerado uma penalidade. O Simples Nacional oferece um método de pagamento simplificado para pequenas empresas, consolidando vários tributos (Lopes, 2022).

Houve debates sobre a inclusão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em tratados tributários internacionais, já que muitos não mencionavam explicitamente este tributo, criado após a assinatura de vários acordos. Geralmente, tratados com o Brasil permitem a aplicação a tributos similares, o que se aplica à CSLL e ao IRPJ. A Lei nº 13.202/2015 resolveu essa questão, permitindo explicitamente a aplicação desses tratados à CSLL de forma retroativa.

Na discussão sobre a tributação internacional, aplicada tanto a residentes quanto a não-residentes, é fundamental compreender os critérios que definem a capacidade tributária de um país sobre atividades realizadas em territórios estrangeiros. Essa delimitação baseia-se em dois princípios fundamentais: territorialidade e universalidade.

O princípio da territorialidade, ou tributação de renda na fonte (*source income taxation*), permite que um país tribute apenas os rendimentos gerados dentro de suas fronteiras, sem considerar a



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

nacionalidade, residência ou qualquer outra ligação do contribuinte com o país. Essa abordagem, conforme explicado por Alberto Xavier, sugere que as leis tributárias se aplicam exclusivamente a eventos que ocorrem dentro do território jurídico do país, independentemente de outras características do contribuinte. No entanto, em um cenário globalizado, esse princípio sozinho pode não ser suficiente para abranger todas as complexidades das matérias tributárias internacionais, podendo, inclusive, incentivar a evasão fiscal e o deslocamento de investimentos para paraísos fiscais.

Por outro lado, o princípio da universalidade, ou tributação da renda mundial (*world-wide income taxation*), abrange a totalidade dos rendimentos do contribuinte, seja de fontes nacionais ou estrangeiras, sem levar em conta a origem da renda, a nacionalidade ou o status legal do contribuinte. Francisco Rezek destaca que o princípio da universalidade não implica uma obrigação para as autoridades fiscais de tributar todas as rendas indiscriminadamente, mas permite a imposição fiscal com base em múltiplos critérios. Esse princípio é ajustado por normas internacionais para evitar a dupla tributação e garantir a equidade na aplicação das leis fiscais em situações que transcendem as fronteiras nacionais (Magalhães, 2022).

O princípio da universalidade é cada vez mais adotado por nações com economias avançadas, particularmente nos países desenvolvidos, devido às suas inúmeras vantagens. Entre elas, destaca-se o potencial de aumentar a receita tributária do Estado, contribuindo para uma maior capacidade contributiva, além de promover a aderência aos princípios de progressividade e capacidade contributiva. Contudo, é essencial que esse princípio seja implementado com prudência para evitar a dupla tributação de rendimentos, uma questão que será explorada mais adiante. A dupla tributação pode representar um ônus significativo para as transações internacionais e desencorajar o comércio exterior.

Na aplicação desse princípio, é crucial considerar os elementos de conexão, que servem para resolver conflitos entre diferentes jurisdições legais. Esses elementos podem variar significativamente e são utilizados para adequar a aplicação das leis tributárias a casos específicos, mitigando conflitos entre ordenamentos jurídicos. No entanto, a interpretação e o uso do conceito de elemento de conexão divergem entre o Direito Internacional Privado e o Direito Tributário Internacional (Rodrigues; Azevedo, 2022).

No Direito Internacional Privado, o elemento de conexão determina qual legislação, dentre várias possíveis, deve ser aplicada a uma situação específica, orientando a escolha da lei mais adequada. Por outro lado, no Direito Tributário Internacional, o elemento de conexão é empregado para definir a abrangência da legislação tributária de um único Estado sobre uma determinada situação, assegurando que as normas fiscais sejam aplicadas de forma correta e justa (Afonso, 2022).

Elementos de conexão são as ligações efetivas entre pessoas, fatos, e objetos com a legislação tributária aplicável, podendo ser classificados como subjetivos ou objetivos. Os elementos subjetivos referem-se às pessoas, baseando-se na residência (ou domicílio) e na nacionalidade. Por outro lado, os elementos objetivos estão relacionados a fatos e objetos, utilizando critérios como a origem, o destino, a fonte e a localização do bem.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

Quanto aos critérios subjetivos, o de residência ou domicílio é amplamente adotado no contexto tributário, tributando-se o indivíduo residente no país independentemente do local onde o fato gerador ocorra. Esse critério é aplicado tanto para pessoas físicas, conforme definido pela Lei nº 7.713/88, quanto para pessoas jurídicas, de acordo com a Lei nº 9.249/95. O critério da nacionalidade, similar ao da residência, permite a tributação universal dos contribuintes nacionais do país. É importante notar que a definição de residência ou domicílio varia entre os sistemas jurídicos, com critérios específicos para determinar o status de residente tanto para indivíduos quanto para entidades corporativas.

A Convenção Modelo da OCDE discute o conceito de residente, equiparando os termos residência e domicílio, e fornece regras para resolver conflitos de residência em mais de um país. Já nos critérios objetivos, o critério da fonte estabelece que somente a renda gerada dentro do território do país será tributada. O critério da localização do bem determina a tributação com base na localização física do bem, enquanto o critério do destino foca no local do destinatário final do serviço ou produto. O critério da origem, inversamente ao do destino, baseia-se no local de origem do bem ou serviço (Magalhães, 2022).

As combinações entre princípios e elementos de conexão variam, com a prática comum sendo a adoção do princípio da universalidade juntamente com o critério da residência, como é o caso do Brasil. Entretanto, quando o princípio da territorialidade é escolhido, geralmente é combinado com o critério da fonte. Embora essas sejam as combinações mais usuais, outras possibilidades podem ser exploradas conforme as necessidades específicas de cada jurisdição.

3 EXPLICITANDO OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL ATUAL: O CASO VOLVO

O "Caso Volvo" envolveu uma controvérsia jurídica significativa sobre a aplicabilidade de um tratado internacional para evitar a dupla tributação, especificamente o tratado entre Brasil e Japão, a uma situação envolvendo a remessa de juros de uma empresa brasileira para uma filial de empresa japonesa situada no Panamá. O debate surgiu a partir do pagamento de juros realizado pela Volvo do Brasil à Itochu Corporation Panamá Branch, uma filial panamenha da matriz japonesa, relacionado a um contrato de financiamento para a importação de caminhões da Suíça (Silva, 2021).

A Volvo do Brasil buscou aplicar as disposições do tratado Brasil-Japão, que previam uma alíquota reduzida de 12,5% para o pagamento desses juros, argumentando que, apesar da localização panamenha da filial, a matriz da empresa se encontrava no Japão, país membro do tratado. Essa interpretação visava beneficiar-se das condições mais favoráveis estabelecidas pelo acordo internacional, a fim de minimizar as cargas tributárias sobre os juros remetidos (Oliveira, 2023).

Contudo, a Fazenda Pública brasileira contestou essa aplicação, sustentando a inaplicabilidade do tratado devido à localização da Itochu Corporation Panamá Branch no Panamá, um país que não era parte do tratado com o Brasil. Segundo a Fazenda, a situação não se enquadrava nas disposições do acordo entre Brasil e Japão, que visava evitar a dupla tributação e não se estendia a operações envolvendo terceiros países (Oliveira, 2023).



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

O julgamento desse caso pelos tribunais superiores brasileiros, o STJ e posteriormente pelo STF, representou um momento crucial para a interpretação da aplicabilidade dos tratados internacionais de dupla tributação em contextos complexos de globalização econômica e operações multinacionais. Esse caso ilustra os desafios enfrentados tanto pelas empresas que operam internacionalmente quanto pelas autoridades fiscais nacionais em aplicar de maneira justa e consistente os acordos internacionais, especialmente em situações que envolvem entidades localizadas em jurisdições múltiplas (Junior, 2018).

Neste contexto, o argumento central do Fisco brasileiro contra a Volvo do Brasil baseou-se na localização da Itochu Corporation Panamá Branch no Panamá, um país que não faz parte da convenção de dupla tributação entre Brasil e Japão. Como resultado, em 2 de maio de 1997, a autoridade fiscal brasileira autuou a Volvo do Brasil, emitindo um Auto de Infração e Imposição de Multa (AIMM) pelo pagamento insuficiente do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre a remessa de juros para o exterior. O Fisco exigiu o pagamento do valor devido de R\$ 12.134.672,42, além de uma multa de 75% sobre esse valor e juros de mora de 1% ao mês, argumentando que a alíquota correta seria de 25% até o final de 1995 e de 15% a partir de 1996 (Tavares, 2020).

Diante dessa autuação, a Volvo do Brasil iniciou uma disputa administrativa, processo nº 10980.004305/97-27, que inicialmente foi decidida de maneira desfavorável pela Delegacia de Julgamento (DRJ) de Curitiba – PR. Insatisfeita, a empresa recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando que a Itochu Corporation Panamá Branch era uma extensão da matriz japonesa e que, conforme o art. 694 do Código Fiscal Panamenho, estaria sujeita à legislação tributária do Japão, não do Panamá. A Volvo defendeu que a nacionalidade da empresa deveria ser determinada pela localização da sua constituição, que, no caso, conferiria à filial panamenha a capacidade jurídica japonesa (Oliveira, 2020).

Contudo, o Fisco contestou essa interpretação, sustentando a inaplicabilidade do tratado devido à localização física da filial no Panamá, apesar de sua nacionalidade e gestão serem japonesas. A Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes concordou com a decisão inicial, mantendo a autuação em decisão unânime em abril de 1999, conforme relatado por Nelson Mallmann. A decisão reiterou a importância do critério da residência e a aplicação estrita da territorialidade, indicando que o tratado entre Brasil e Japão não era aplicável devido à soberania do Estado de residência da empresa e à interpretação restritiva da territorialidade.

Ao examinar o direito interno, nota-se que a legislação brasileira contempla a possibilidade de entidades estrangeiras serem regidas pela lei do país onde foram estabelecidas, conforme indicado no artigo 11 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Esse artigo especifica que entidades voltadas a propósitos coletivos, incluindo sociedades e fundações, devem seguir a legislação do país de sua formação. Entretanto, a análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) focou exclusivamente na presença física da empresa no território, baseando-se no artigo 10 do tratado entre Brasil e Japão, sem considerar adequadamente o artigo 32 da mesma legislação, que define residência em termos de domicílio fiscal, e não apenas geográfico. Esta omissão se revela uma lacuna significativa



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

na avaliação do caso, especialmente considerando que a transação envolvia a importação de caminhões da Suíça para o Brasil, com a Itochu Corporation Panamá Branch atuando apenas como financiadora (Oliveira, 2023).

As conclusões que levaram a considerar o Panamá como residência da Itochu Corporation são insuficientemente fundamentadas. Apesar do reconhecimento e da competência atribuídos ao CARF, a abordagem adotada no caso específico demonstrou falhas significativas, insistindo erroneamente na aplicação da legislação panamenha com base na soberania nacional, sem reconhecer a aplicabilidade de normas japonesas. A Lei nº 32 de 1927 do Panamá fornece bases para a aplicação de legislação estrangeira a empresas constituídas fora do país, uma possibilidade também respaldada pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

A decisão de basear a análise da residência na localização física da empresa não acompanha os critérios comumente empregados. Diante da insatisfação com o desfecho no âmbito administrativo, a Volvo do Brasil recorreu ao judiciário buscando a aplicabilidade do tratado. Conseqüentemente, o mandado de segurança de número 99.00.26381-2 foi encaminhado para apreciação pela 4ª Vara Federal de Curitiba/PR.

A questão central discutida foi a aplicabilidade de uma alíquota reduzida de imposto sobre a renda, conforme estabelecido no tratado internacional entre Brasil e Japão, a uma remessa de juros feita pela Volvo do Brasil para a Itochu Corporation Panamá Branch, argumentando-se que a beneficiária efetiva dos juros era a matriz Itochu Corporation no Japão. A impetrante baseou sua argumentação em diversos dispositivos legais, incluindo o artigo 98 do Código Tributário Nacional, artigos específicos da Convenção Internacional Brasil-Japão, certos incisos do artigo 4 e o parágrafo 2 do artigo 5 da Constituição Federal, o artigo 11 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, e o Ato Declaratório Normativo CST 02/1980. Adicionalmente, defendeu a identidade japonesa da empresa localizada no Panamá com base na legislação panamenha sobre Sociedades Anônimas e no Código Fiscal da República de Panamá.

O juiz de primeira instância, Marcos Roberto Araujo dos Santos, proferiu uma decisão favorável à impetrante, reconhecendo a permissão pela legislação panamenha para que empresas estrangeiras operem no país mantendo sua matriz em outra jurisdição, a irrelevância da localização da empresa para fins de tributação de transações externas, a filiação e nacionalidade japonesa da Itochu Corporation Panamá Branch conforme estabelecido em seu contrato social, e a consideração de que a matriz Itochu Corporation era a verdadeira beneficiária dos juros.

Contudo, essa decisão foi contestada pela Fazenda Nacional, que apelou da sentença. A apelação foi aceita pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que reverteu a decisão inicial, argumentando que as personalidades jurídicas da matriz e da filial são distintas, a transação e a remessa de juros se destinaram à empresa no Panamá, as empresas no território panamenho estão sujeitas às suas leis nacionais, e não foi demonstrada a ocorrência de bitributação, já que não ficou provado que os juros foram, de fato, tributados pela matriz no Japão.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

Na decisão do Desembargador Vilson Darós, identifica-se uma abordagem que reflete limitações similares às observadas nas deliberações do CARF, caracterizada por uma aplicação insuficiente do direito internacional e, especificamente, das disposições legais panamenhas pertinentes ao caso, que estabelecem critérios claros para situações como a discutida. A soberania nacional permite a cada país definir como as leis estrangeiras serão aplicadas dentro de seus domínios, um princípio que a legislação panamenha reconhece explicitamente, mas que foi negligenciado na decisão.

Além disso, a exigência de prova concreta de bitributação para a aplicação do tratado Brasil-Japão introduz uma condição que extrapola as previsões legais, impondo um requisito não contemplado pela normativa dos tratados internacionais. Essa interpretação restritiva contradiz a essência dos acordos destinados a prevenir a dupla tributação, sem necessariamente exigir a demonstração de sua ocorrência.

Na tentativa de reverter essa interpretação, a Volvo do Brasil recorreu tanto ao Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 457.228/PR, quanto ao Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário nº 450.239/PR. Nos argumentos apresentados ao STJ, a empresa reiterou a violação de dispositivos legais anteriormente mencionados, insistindo na nacionalidade japonesa da Itochu Corporation Panama Branch, reconhecida inclusive pelo Panamá, na subordinação da nacionalidade das entidades jurídicas ao país de origem, conforme estabelece o art. 11 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), e na supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a legislação nacional, conforme o art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN).

Apesar dos argumentos da Volvo, a Segunda Turma do STJ, unanimemente, negou provimento ao recurso, seguindo o voto do Relator Ministro Castro Meira e acompanhado pelos demais ministros, mantendo a decisão de que o tratado Brasil-Japão não se aplica ao caso, dada a inexistência de um acordo específico com o Panamá e a localização da filial da empresa nesse país.

4 MÉTODO

Sobre a metodologia empregada nesta investigação, optou-se por uma abordagem qualitativa, enfocando nos elementos da realidade dos tratados tributários internacionais sem necessariamente quantificá-los. O objetivo foi entender, detalhar, elucidar e conectar a forma como tais tratados são aplicados e recebidos dentro do sistema jurídico brasileiro, analisando teorias, leis, constituições, jurisprudências e doutrinas relevantes. Segundo Minayo (2007), a pesquisa qualitativa é voltada para a exploração de significados, crenças, valores e atitudes, proporcionando um entendimento mais profundo de fenômenos que não podem ser simplificados em variáveis.

Foi conduzida uma ampla revisão de literatura, acessando uma variedade de fontes como livros, dissertações, artigos, constituições, legislações, sites especializados, periódicos e jornais, todos de acesso público. Fonseca ressalta a importância da seleção cuidadosa de documentos para preservar a integridade da pesquisa. Este estudo também aborda as especificidades do “Caso Volvo”, introduzindo uma perspectiva empírica à análise. A abordagem metodológica foi dedutiva, começando



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

por conceitos e legislações gerais para então focar em aspectos mais específicos, como a aplicação e aceitação de tratados tributários internacionais, especialmente no que tange à dupla tributação, suas controvérsias e um estudo de caso. Trata-se de uma pesquisa descritiva, que, conforme Gerhardt e Silveira (2005) apontam, demanda uma vasta coleta de informações sobre o tema de interesse. O propósito é apresentar os fenômenos e realidades em questão, como os desafios enfrentados pelos tratados tributários internacionais no Brasil, visando esclarecê-los. Por último, a natureza desta pesquisa é básica, com o intuito de contribuir para o desenvolvimento do Direito Internacional Público e do Direito Tributário, tratando-se de dados e informações com veracidade comprovada e de relevância universal.

A decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) enfocou na necessidade de pré-questionamento relativo aos artigos 11 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e 98 do Código Tributário Nacional (CTN), baseando-se na Súmula nº 211 do STJ para limitar o escopo de análise do recurso apenas à questão da não aplicabilidade do Decreto nº 61.899/67. Na discussão, a celeridade com que foi abordado o conceito de bitributação e as normas a ela relacionadas foi notável. O Ministro Relator referiu-se à definição de dupla tributação segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e citou opiniões de especialistas no assunto, apontando que a bitributação ocorre quando receitas geradas em um país estrangeiro são tributadas tanto no país de origem quanto no de residência do contribuinte. Dessa forma, sem evidências concretas de tributação dos juros pelo Japão, o tratado em questão não encontraria aplicabilidade.

Adicionalmente, o acórdão enfatizou a correção da decisão de instância inferior ao concluir que a legislação panamenha, ao conceder isenção à filial, não justificaria a aplicação das normas japonesas. Assim, foi sublinhada a complexidade da dupla tributação, uma vez que a transferência de juros para a entidade no Panamá já era protegida por isenção fiscal. Apesar da competência reconhecida do STJ, percebe-se que houve lacunas na análise, tanto no que tange à legislação estrangeira quanto às normativas brasileiras de direito internacional.

No Supremo Tribunal Federal (STF), o Recurso Extraordinário nº 450.239, focado na possível violação de princípios constitucionais, foi decidido monocraticamente pelo Ministro Dias Toffoli, que indicou a inviabilidade de reavaliar fatos e normas infraconstitucionais no recurso extraordinário, conforme estabelecido pelas Súmulas 279 e 280 do STF. Portanto, o Ministro optou por não examinar detalhadamente as questões de mérito, limitando a decisão a referências de jurisprudências anteriores sobre a impossibilidade de revisão fática no recurso extraordinário.

Essa abordagem do STF passou ao largo das questões fundamentais sobre a aplicação de tratados internacionais a entidades residentes ou domiciliadas em diferentes países, não contribuindo para o desenvolvimento de uma jurisprudência sólida e detalhada em casos complexos como o presente. Argumenta-se que o caso exigia uma exploração mais aprofundada do direito internacional, incluindo a análise do tratado Brasil-Japão e a posição das normas internacionais diante da legislação brasileira, sem necessariamente demandar uma revisão dos fatos.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

As decisões judiciais em questão falharam ao não reconhecerem as especificações do tratado que qualifica a empresa Itochu Corporation Panamá Branch, como japonesa, ignorando tanto a legislação panamenha que confere tal identidade à empresa quanto o regime de tributação mundial adotado pelo Japão, baseado no princípio da universalidade. Além disso, desconsideraram a isenção de juros prevista no código fiscal panamenho para empresas operando dentro de suas fronteiras. Esse cenário evidencia uma aplicação insuficiente do Direito Tributário Internacional, destinado a adaptar-se a situações transnacionais.

Alberto Xavier destaca que o Direito Tributário Internacional lida com situações internacionais, isto é, contextos que, por um ou mais de seus elementos, interagem com múltiplas jurisdições com capacidade tributária. A complexidade internacional dessas situações surge de suas conexões com diferentes sistemas legais. Por exemplo, a tributação de uma companhia de navegação com sede no Panamá, administração em Londres, controle acionário nos Estados Unidos e atividades nas Ilhas Gregas exemplifica bem essa pluralidade jurisdicional.

Diante de casos multifacetados e fora do padrão, é crucial interpretar e aplicar o direito de forma a respeitar a normativa adequada, evitando soluções simplistas que não contemplam a complexidade das relações internacionais tributárias. A análise criteriosa das leis de vários países, utilizando corretamente os elementos de conexão, é essencial para alcançar as consequências jurídicas pretendidas pelo Direito Tributário Internacional, garantindo sua eficácia e finalidade.

5 CONSIDERAÇÕES

Em um contexto de globalização, torna-se essencial para os países buscarem soluções que atendam tanto às necessidades de arrecadação quanto aos imperativos econômicos, promovendo uma interação econômica, política, social e cultural eficaz, conforme destacado pelo artigo 4º da Constituição Federal do Brasil. A globalização traz o desafio da dupla tributação, um fenômeno que, sem ser ilegal, é amplamente indesejável devido ao seu potencial para desencorajar investimentos estrangeiros e limitar o comércio internacional, levando a um possível declínio econômico.

Como resposta a essa questão, destacam-se os tratados internacionais, particularmente os de natureza tributária, como instrumentos vitais para mitigar a dupla tributação e fomentar o intercâmbio comercial global. A importância dos tratados e a regulamentação em torno deles foram solidificadas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, que, apesar de ratificada pelo Brasil somente em 2009, teve suas diretrizes seguidas antecipadamente pelo país, refletindo uma prática consolidada.

A elaboração desses acordos internacionais envolve duas etapas principais: inicialmente, a fase de negociação e assinatura, seguida pela fase de análise e aprovação pelo parlamento, ratificação e formalização. Além disso, os tratados podem incluir reservas, permitindo aos países expressarem unilateralmente o desejo de modificar ou excluir certos termos, adaptando-os às suas necessidades específicas. Quanto à conclusão dos tratados internacionais, embora existam várias formas, a



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

denúncia por uma das partes acontece com relativa frequência, permitindo a retirada unilateral do acordo.

No contexto da incorporação de tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro, identificam-se duas principais correntes teóricas: a monista e a dualista. Essa dicotomia teórica emergiu, em parte, pela não especificação clara na Constituição brasileira sobre o status das disposições tributárias advindas de acordos internacionais. Segundo Hans Kelsen, defensor da teoria monista, existe uma unificação entre as esferas jurídicas interna e internacional, argumentando que não é necessária nenhuma formalidade especial para que normas internacionais se integrem ao direito interno. Essa perspectiva se divide ainda em monismo com primazia do direito internacional e monismo com primazia do direito interno.

Por outro lado, a teoria dualista advoga pela coexistência separada e independente das ordens jurídicas interna e internacional, exigindo um processo específico para que uma norma internacional seja internalizada. Embora não haja um consenso absoluto sobre qual teoria prevalece, a prática judicial do Supremo Tribunal Federal (STF) tem indicado a necessidade de um procedimento legislativo para que tratados e acordos internacionais sejam incorporados ao direito brasileiro, alinhando-se mais estreitamente com a visão dualista, ainda que com algumas observações importantes a serem consideradas.

O estudo revela a predominância da Constituição Federal sobre os tratados internacionais tributários no Brasil, os quais são incorporados com status de lei ordinária, sem possuir força para revogar leis internas preexistentes. Predominantemente, a doutrina propõe que os tratados apenas suspendem a eficácia de leis internas conflitantes, em vez de anulá-las completamente. Apesar de progressos notáveis, ainda se observa uma falta de consenso uniforme na jurisprudência e doutrina brasileiras quanto à integração dos tratados internacionais tributários ao direito interno, o que impacta a segurança jurídica necessária para atrair investimentos internacionais.

Para residentes jurídicos que geram renda no exterior, a tributação pelo lucro real é a norma aplicável, enquanto os residentes físicos estão sujeitos ao regime de caixa, com tributação mensal via carnê-leão e alíquotas progressivas. A fim de evitar a dupla tributação, é essencial que estas entidades investiguem a existência de tratados bilaterais com o Brasil ou explorem alternativas de compensação.

A tributação de empresas brasileiras com filiais ou controladoras no exterior também gera debates, sendo geralmente aceito que a Lei nº 12.973/2014 não se aplica na presença de um tratado vigente. Quanto aos não residentes que obtêm rendimentos no Brasil, estes estão sujeitos à retenção na fonte do imposto de renda, sem acesso a reduções e isenções disponíveis para residentes. Além disso, a condição de residente pode ser alterada mediante declaração de saída definitiva do país ou após a permanência no exterior por mais de doze meses, com tratamentos distintos para mudanças para países com tributação favorecida ou regimes fiscais privilegiados.

Situações de dupla residência exigem a aplicação de mecanismos de desempate conforme estabelecido pela convenção modelo da OCDE. Em relação a pagamentos do Brasil para beneficiários



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

no exterior, a existência de tratados internacionais específicos é crucial para evitar a dupla tributação. Na ausência de tais tratados, aplicam-se as normas gerais de tributação e suas nuances.

Nos acordos internacionais, está prevista a uniformização das alíquotas e das bases de cálculo para certos tributos entre os países signatários. Adicionalmente, os tratados mais recentes incluem cláusulas específicas sobre o intercâmbio de informações detalhadas. É importante mencionar que o tratado entre Brasil e Alemanha foi rescindido em 2005, levando atualmente a uma relação baseada na reciprocidade entre Brasil, Estados Unidos e Reino Unido. Essa reciprocidade está vinculada ao *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), legislação estadunidense que visa a troca de informações fiscais, implementada no Brasil em 2015 sob o Modelo 1A, que prevê o compromisso mútuo de troca anual de dados sobre contas especificadas.

Nesse contexto, o Brasil também aderiu à Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (GATCA), reforçando o compromisso internacional de colaboração fiscal. A relação desses acordos com o sigilo bancário levou a uma mudança de postura do Supremo Tribunal Federal (STF) em 2016, que reconheceu a constitucionalidade do artigo 6 da Lei Complementar 105/2001, permitindo que o fisco solicite diretamente às instituições financeiras informações por processos administrativos.

Retomando ao cerne dos tratados internacionais tributários, o fenômeno da dupla tributação, que implica na incidência de impostos similares por mais de um país sobre o mesmo fato gerador, período e contribuinte, destaca-se como um obstáculo significativo ao comércio internacional e às transações interestaduais. Este fenômeno difere do "bis in idem", que se refere à cobrança reiterada do mesmo tributo pelo mesmo ente federativo. Os tratados desempenham um papel crucial no enfrentamento à bitributação, frequentemente adotando o método de crédito como solução.

Além disso, práticas de planejamento tributário internacional, como *rule shopping* e *treaty shopping*, podem resultar no fenômeno da dupla não tributação, apresentando desafios adicionais à gestão fiscal internacional. Os tratados bilaterais, nesse aspecto, fornecem um meio mais efetivo de resposta, ao facilitarem a proteção ao contribuinte e promoverem uma tributação mais justa e eficiente.

A análise do "Caso Volvo", que questionou a aplicabilidade de um tratado internacional a uma empresa situada fora dos países signatários, revela limitações na interpretação e aplicação do direito tributário internacional pelo judiciário brasileiro. Foi observado que muitas decisões não abordaram adequadamente aspectos cruciais dos tratados, das leis internacionais e dos elementos de conexão relevantes. Esse exame evidencia uma lacuna na jurisprudência e na doutrina brasileiras em relação ao direito tributário internacional, resultando em decisões que frequentemente carecem de fundamentação sólida e provocam incertezas legais para situações similares.

Conclui-se que a matéria tributária internacional ainda suscita intenso debate no Brasil, com uma falta notável de consenso e uniformidade. O arcabouço jurídico relacionado é vasto e disperso, incluindo uma variedade de instrumentos normativos como leis ordinárias e complementares, tratados, decretos, medidas provisórias, entre outros. Portanto, há um caminho significativo a ser percorrido pelo Brasil para aprimorar sua abordagem à tributação internacional, que passa pela harmonização das



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

normas existentes, pela elaboração de novas regulamentações onde houver lacunas e pelo fortalecimento da segurança jurídica. Essas medidas são fundamentais para promover um ambiente econômico global estável e propício ao desenvolvimento.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Joana Filipa Coelho. **Dupla tributação internacional**: rendimentos de profissões independentes. 2021. Tese (Doutorado) - Universidade do Algarve, Portugal, 2021.

ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. **A reforma da tributação internacional da renda e seus reflexos sobre a política tributária internacional brasileira**. 2021. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2021.

CARVALHO, Rafael Francisco. **Os tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

CERQUEIRA, Viviana Todero Martinelli et al. A recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro. **RECIMA21-Revista Científica Multidisciplinar**, v. 4, n. 6, p. e463262-e463262, 2023. ISSN 2675-6218.

DANTAS NETO, Miguel Souza. **Tratados internacionais tributários e a legislação interna brasileira**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

JÚNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. O princípio da não discriminação no direito tributário internacional. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 3, p. 11-34, 2018.

LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. Os paradigmas da tributação internacional como instrumentos de dominação externa. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, p. 35-56, 2019.

LOPES, João Filipe Serra da Gama Pereira. **A dupla tributação internacional dos rendimentos e a utilização das convenções dupla tributação**: análise comparativa e jurisprudencial. 2022. 74f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Coimbra, 2022.

MAGALHÃES, João Maria Couto de Sousa Pinto. **A tributação internacional dos "sports"**: os novos desafios impostos à convenção modelo da OCDE. 2023. 53f. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal) - Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2022.

MARQUES, Carolina Barbosa. Tributação internacional e mercado de capitais. **Humanas em Perspectiva**, v. 2, 2022.

OLIVEIRA, Beatriz Mattei de Cabane. O treaty override no brasil: considerações sobre a jurisprudência pátria e o art. 98 do código tributário nacional. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, p. 57-80, 2019.

OLIVEIRA, Diogo Pignataro de. Celebração e integração dos tratados internacionais no direito brasileiro. **Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos**, v. 4, n. 01, p. 14, 16 out. 2013.

OLIVEIRA, Letícia Kallás. **Os Desafios Da Aplicabilidade De Tratados Internacionais Tributários No Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2023. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2023.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

OBSTÁCULOS NA IMPLEMENTAÇÃO DE ACORDOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DENTRO DO SISTEMA LEGAL BRASILEIRO
Vitor Luiz Costa, João Luiz Mendonça de Seixas, Ivaneide Costa Cariri, Pedro dos Santos Brito Neto

REBOUÇAS, Osvaldo José. **A Validade no Brasil dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Editora Appris, 2022.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 17.

RIBEIRO, Fernando Munhoz. Interação entre tratados internacionais em matéria tributária e legislação doméstica brasileira na jurisprudência do STF e do STJ. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 4, p. 62-81, 2018.

RODRIGUES, Marco Pereira; AZEVEDO, Patrícia Anjos. A relevância das convenções para evitar a dupla tributação internacional e dos acordos de troca de informações em matéria fiscal. **Cadernos de Direito Actual**, n. 18, p. 298-310, 2022.

SILVA, Bianca Aragão. **Convenções internacionais em matéria tributária e a influência da legislação interna posterior**: análise à luz do caso Volvo. 2021. 102f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2021.

TAVARES, Beatriz Lima da Silva. **O Artigo 7º dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação e a sua aplicação nas remessas ao exterior para pagamento de serviço técnico e assistência técnica, sem transferência de tecnologia**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.