

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2000.71.00.002624-8/RS

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

APELANTE : PAULO ROBERTO FALCAO

ADVOGADO : Cristovao Colombo dos Reis Miller e outros

APELADO : UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Dolizete Fátima Michelin

Acórdão Publicado no D.J.U. de 30/11/2005

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO RETIDO. CERCEAMENTO DE DEFESA. ACORDO BILATERAL BRASIL-JAPÃO. RESIDÊNCIA. BITRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. SOBERANIA.

1. A prova técnica aspirada destina-se ao convencimento do Magistrado que pode até determiná-la de ofício. Convicto da suficiência dos elementos probatórios, habilitando-o ao julgamento, a produção de prova específica é despicienda e não há cerceamento de defesa.

2. Para deixar de ser tributado no País o brasileiro não naturalizado deverá declarar expressamente não mais residir no Brasil, sujeitando-se aos tributos correntes até a saída definitiva.

3. Artigo 3º da Convenção Bilateral Brasil-Japão destinado a evitar a bitributação ou mitigá-la.

4. Princípio da universalidade, da titularidade, da tributabilidade ilimitada - *world-wide - income* - rege a incidência de tributação sobre as pessoas físicas - art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88.

5. O elemento de conexão valorado dentro de juízo axiológico, elemento de previsão normativa que, determinando a localização no contexto fático em certo ordenamento jurídico e tem por consequência atrair a incidência deste ordenamento à situação concreta, no caso concreto, é o domicílio do contribuinte para fins fiscais, sem subtrair a atenuação à universalização da tributação consubstanciada na outorga de crédito de imposto (imputação).

6. Art. 14 do acordo Brasil-Japão inaplicável à hipótese vertente porque se trata de competência exclusiva para tributar atribuída ao estado de domicílio fiscal, precipuamente averiguada em razão do curto interregno de afastamento ou permanência noutro estado contratante.

7. Art. 15 do acordo Brasil-Japão também irrelevante pois o contribuinte foi contratado como técnico de futebol.

8. Incidência de bitributação das leis japonesas e leis brasileiras, mitigadas pela imputação da carga tributária sofrida no Japão (fonte) sobre o rendimento pago a brasileiro aqui domiciliado, quando do ajuste na declaração de renda (IRPF).

9. Lei brasileira superveniente que com o tratado Brasil-Japão não colide, ao contrário, harmoniza-se.

10. Obrigatoriedade de recolhimento do IRPF pelo denominado "carnê-leão" e posterior devolução do tributo pago no Japão em decorrência do ajuste anual, até o montante recolhido no exterior.

11. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 05 de outubro de 2005.

Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA
Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2000.71.00.002624-8/RS

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

APELANTE : PAULO ROBERTO FALCAO

ADVOGADO : Cristovao Colombo dos Reis Miller e outros

APELADO : UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Dolizete Fátima Michelin

RELATÓRIO

Trata-se de apelação contra sentença que julgou improcedentes os pedidos e extinguiu o processo, com julgamento do mérito, nos termos do art. 269, I, do CPC, condenando o autor em honorários advocatícios de 10% sobre o valor da causa.

Interpostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 380/381).

O apelante requereu, preliminarmente, o conhecimento do agravo retido em que alega cerceamento de defesa, por negativa de produção de prova pericial para demonstrar a residência e remuneração paga pelo Japão por mais de 183 dias. Afirma que o Parecer Normativo nº 3, de 01-09-1995, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, de forma clara, estabelece competência exclusiva ao Estado de residência para tributar a renda, devendo ser tributado no Brasil somente se comprovados os três requisitos das alíneas *a* a *c* do § 2º do art. 14 da Convenção firmada entre o Brasil e o Japão. Afirma que o contrato celebrado com *The Football Association of Japan* comprova permanência no Japão por oito meses, como técnico de futebol e remuneração suportada por empregador domiciliado no Japão. Argumenta que o art. 8º da Lei nº 7.713/88 estabelece, de forma bem clara, que os rendimentos auferidos de fonte situada no exterior somente se sujeitarão à tabela progressiva do Imposto de Renda no Brasil se lá não tributados na fonte, a evidenciar a adoção pelo Brasil do sistema de incidência exclusiva. Afirma que a decisão recorrida desconhece também o art. 98 do CTN. Afirma que concorre para afastar a exação fiscal o disposto no art. 15 da citada Convenção. Critica, também, a utilização da Taxa SELIC como indexador monetário pois, assim como a TR, é fator de remuneração de capital. Ped

a nulidade da decisão recorrida por ausência de enfrentamento de todas as questões suscitadas.

Com contra-razões, subiram os autos a esta Corte.

É o relatório.

Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA
Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2000.71.00.002624-8/RS

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

APELANTE : PAULO ROBERTO FALCAO

ADVOGADO : Cristovao Colombo dos Reis Miller e outros

APELADO : UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Dolizete Fátima Michelin

VOTO

Do Agravo Retido

Inicialmente, nos termos do § 1º do art. 523 do CPC, conheço do agravo retido interposto pelo autor (fls. 361/363), por requerida expressamente sua apreciação nas razões de apelação.

Alega o agravante cerceamento de seu direito de defesa pelo indeferimento de prova pericial. Pretendia demonstrar a residência no Japão por mais de 183 dias, a remuneração paga por empregador com sede naquele País e o efetivo recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, no exterior.

A prova técnica a ser produzida destina-se ao convencimento do magistrado, ao qual cabe determinar sua realização, de ofício ou a requerimento da parte, e também indeferir as diligências inúteis, nos termos do artigo 130 do CPC. Estando o Juiz de 1º Grau convicto da suficiência das provas existentes para o julgamento do feito, o indeferimento da produção de prova pericial não configura cerceamento de defesa, nem implica em violação ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, pois se constitui num meio auxiliar do juiz e não das partes.

Nesse sentido, segue o seguinte julgado desta Turma, in verbis:

"TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA. CONSELHO DOS REPRESENTANTES COMERCIAIS. INSCRIÇÃO. NÃO EXERCÍCIO.

1. Tratando-se de matéria eminentemente do direito, a ausência de prova pericial não caracteriza cerceamento de defesa para efeito de tornar nula a sentença.

2. O juiz, guiado pelo princípio do livre convencimento, insculpido no art. 131 do código de processo civil, pode dispor das provas que entender necessárias para a solução da lide e, no

caso em tela, a prova pericial, efetivamente não era necessária.

(...)."

(AC n.º 2002.71.00.039534-2/RS, Rel. Des. Federal MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, j. 02-03-2005, unânime)

O Contrato firmado entre a The Football Association of Japan e Paulo Roberto Falcão, datado de 10 de março de 1994 (fls. 105/112) - "*art. 11. O presente contrato terá validade de oito meses, a partir de 10 de março a 9 de novembro de 1994*" - dá conta de que, efetivamente o agravante permaneceu no Japão por mais de 183 dias, a sua remuneração foi suportada pela associação com sede no Japão, da qual ficou retido a título de Imposto sobre a Renda o montante de Y 21.754.635,00, equivalente a 20% do valor total recebido.

Também confirma o asseverado, o documento anexado à inicial, da lavra de Tradutor Público e Intérprete Comercial, nomeado pela Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, comprovando que a Associação Japonesa de Futebol pagou ao autor Y 108.791.178,00 e reteve Imposto de Renda na Fonte no valor de Y 21.754.635,00, equivalente a 20% (fl. 24).

Ademais todos estes aspectos fáticos são incontroversos.

Portanto, despicienda a prova técnica para provar aquilo que já resta comprovado nos autos ou inexistente debate.

Por essas razões, nego provimento ao agravo retido.

Passo ao exame do recurso de apelação.

Da apelação

No limiar deste voto é de bom alvitre salientar a inexistência de sonegação da prestação jurisdicional. A juíza de primeiro grau se inclinou por tese antagônica a esposada pelo apelante e os fundamentos sustentados, em meu ver, repelem substancialmente os caminhos jurídicos percorridos pelo contribuinte, abrangendo suficientemente o deduzido na proemial.

O Decreto n.º 61.899, de 14 de dezembro de 1967, promulgou a Convenção firmada entre os Estados Unidos do Brasil e o Japão, destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967 (fls. 170/175).

Não está em discussão a ausência de recolhimento de imposto sobre a renda, uma vez que o Fisco reconhece, no Auto de Infração acostado às fls. 29/30, que o recorrente recebeu o valor bruto de Y 95.000.000,00 (noventa e cinco milhões de ienes), com retenção de Y 19.000.000,00 (dezenove milhões de ienes), a título de imposto sobre a renda, o equivalente a 20% sobre o rendimento bruto.

A União alavanca a instauração de procedimento fiscal no Parecer Normativo n.º 3, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, item 4.1, de 01-09-1995. Dito parecer mantém as pessoas físicas, que buscam oportunidade de trabalho fora do

País, na condição de residentes durante os doze primeiros meses de ausência, submetendo os rendimentos recebidos de fonte estrangeira, transferidos ou não para o Brasil, ao recolhimento mensal (carnê-leão), nos termos da Lei n.º 7.713/88 (art. 115 do RIR/94). Alerta que a compensação do imposto pago no Japão sobre os rendimentos submetidos à tributação no Brasil, na declaração de ajuste anual, está limitada ao disposto no art. 111 do RIR/94.

O apelante, por sua vez, defende que o referido Parecer Normativo n.º 3/1995, de forma clara, estabelece competência exclusiva ao Estado de residência para tributar a renda, devendo ser tributado no Brasil somente se comprovados os três requisitos das alíneas *a* a *c* do § 2º do art. 14 da Convenção firmada entre o Brasil e o Japão. Afirma que o contrato celebrado com *The Football Association of Japan* comprova permanência no Japão por oito meses, como técnico de futebol e remuneração suportada por empregador domiciliado no Japão.

De início, cabe definir, para efeito de tributação do imposto de renda, o conceito de residência e se o apelante era residente no País ou não à época dos fatos geradores da renda, pois o tratamento tributário é distinto para as duas espécies, inclusive para a correta aplicação da Convenção firmada entre o Brasil e o Japão.

O art. 31 do Código Civil revogado estabelece que *o domicílio civil da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo*. O art. 34 define que a mudança do domicílio ocorre com a transferência da residência com intenção manifesta de mudar, mediante declaração do interessado. Nos contratos escritos, reza o art. 42 que os contraentes poderão especificar o domicílio onde exercitem suas atividades e cumpram os direitos e obrigações dele decorrentes. O art. 127, I, do CTN não destoa do disposto no Código Civil.

O Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, à época dos fatos (art. 1º da Lei n.º 7.713/89 e art. 4º da Lei n.º 8.383/91) diferencia o domicílio para efeitos fiscais de residência, justamente para abranger não só os nacionais mas também os estrangeiros residentes no país, sem distinção de nacionalidade, como sujeitos passivos de obrigação tributária.

Para deixar de ser tributado no País, o brasileiro nato e o naturalizado devem declarar expressamente a intenção de não mais residir no Brasil, sujeitando-se à tributação incidente até a data da saída definitiva. Não ocorrendo essa declaração - e no caso concreto não houve, pois o autor firmou contrato como técnico de futebol para atuar no Japão por oito meses - a pessoa física que deixar o País será considerado como residente no Brasil e tributado durante os primeiros doze meses de ausência, mediante a utilização dos valores da tabela progressiva anual, *conforme determinava o Decreto 1041, de 11/01/1994, art. 14 e seguintes (RIR antigo)*, bem como o atual art. 86 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3000, de 26-03-1999). Aplica-se a ele, portanto, as diretrizes do RIR anterior cuja orientação não difere do vigente RIR:

"Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da declaração de saída definitiva do País correspondente aos rendimentos e ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até a data em que for requerida a certidão de quitação de tributos federais para os fins previstos no art. 879, I, observado o disposto no art. 855 (Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17).

§ 1º O imposto de renda devido será calculado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva anual (art. 86), calculados proporcionalmente ao número de meses do período abrangido pela tributação no ano-calendário (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 15).

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos após o requerimento de certidão negativa para saída definitiva do País ficarão sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, na forma deste Livro, e, quando couber, na prevista no Livro III (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 17, § 3º, Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 78, incisos I a III, e Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18).

§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos arts. 682 e 684 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b", e Lei n.º 3.470, de 1958, art. 17)." (grifo nosso)

O documento anexado à inicial, traduzido para a língua portuguesa, da lavra de Tradutor Público e Intérprete Comercial, nomeado pela Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, comprova claramente a opção pelo domicílio e residência no Brasil, pois se intitula "*Comprovante de pagamento a Pessoa Não Residente no Japão*", no qual ficou consignado como endereço do apelante o apto. 1101 da Rua Anita Garibaldi, Porto Alegre/RS (fl. 24).

Realço, por mais importante, o art. 3º da Convenção Bilateral Brasil-Japão, destinado a evitar a bitributação, a expressão "*residente num Estado contratante*" designa as pessoas que por virtude da legislação desse Estado estão aí sujeitas a imposto, devido a seu domicílio, à sua residência, à sede de sua direção ou qualquer outro critério de natureza análoga.

Não só isso leva a conclusão sobre a obrigação do apelante de recolher IRPF no Brasil com a conseqüente submissão as normas e competência tributante do país de origem. Na nossa tradição, o princípio da universalidade - da titularidade, da tributabilidade ilimitada - *word-wade - income* - rege a incidência de tributação sobre as pessoas físicas.

O antigo RIR, art. 21, ordenava a inclusão no cômputo do rendimento bruto, os rendimentos "recebidos no exterior, transferidos ou não ao Brasil, ainda que decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital recebido no exterior, ...".

O princípio remanesceu na reforma abolicionista da tributação cedular, art. 3º, § 4º, da Lei n.º 7.713/88 ao dispor que independe de denominação dos rendimentos, títulos ou direitos da **localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte**, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando à incidência, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, por qualquer forma e título.

Assim, irrelevante o domicílio da fonte produtiva ou do pagamento da renda. O elemento de conexão valorado dentro de juízo axiológico, elemento de previsão normativa que determinando a localização do contexto fático em certo ordenamento jurídico, tem por conseqüência atrair a incidência deste ordenamento à situação concreta, é o domicílio do contribuinte para fins fiscais.

Não posso subtrair do contexto deste trabalho a atenuação à universalização da tributação consubstanciada na outorga de crédito de imposto, havendo reciprocidade, para fins

compensatórios. Todavia, a imputação não pode extrapolar a diferença entre o IRPF calculado sem a exclusão dos rendimentos e o devido com a inclusão dos mesmos rendimentos.

Definida a opção do apelante pela residência no Brasil, e a competência cumulativa do Brasil para impor o tributo, passo a decidir sobre o adequado tratamento tributário a ser dispensado, considerando a Convenção firmada entre o Brasil e o Japão e a legislação interna superveniente.

Argumenta o apelante que os rendimentos auferidos de fontes situadas no exterior somente se sujeita à tabela progressiva do Imposto sobre a Renda a que se refere o art. 25 da Lei n.º 7.713/88 (RIR/94), caso não submetidos à tributação na fonte, como expresso em seu art. 8º, de forma bem clara, disposição essa cujo teor é o bastante para evidenciar que o Brasil, nesse caso, adotou o sistema de incidência exclusiva. Eis o teor do art. 8º da Lei n.º 7.713/88:

"Art. 8º. Fica sujeita ao pagamento do Imposto sobre a Renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que recebe de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País."

O mesmo documento acima citado (fl. 24), comprova que a Associação Japonesa de Futebol pagou ao autor Y 108.791.178,00 (cento e oito milhões setecentos e noventa e um mil cento e setenta e oito yenes) e reteve Imposto de Renda na Fonte no valor de Y 21.754.635,00 (vinte e um milhões setecentos e cinquenta e quatro mil seiscentos e trinta e cinco yenes), equivalente a 20%.

O art. 14 da Convenção Internacional bilateral firmado entre o Brasil e o Japão aprovada pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo n.º 43/67 e promulgado pelo Decreto n.º 61.899/67, tem a seguinte redação:

"Artigo 14.

1) Com a ressalva do disposto nos artigos 18, 19 e 20, os salários, ordenados e outras remunerações semelhantes que uma pessoa residente num Estado Contratante receber como empregado serão isentas do imposto no outro Estado Contratante, a não ser que o emprego seja exercido nesse outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes serão tributáveis nesse outro Estado Contratante.

2) Não obstante o disposto no parágrafo (1) as importâncias recebidas por uma pessoa residente num Estado Contratante a título de remuneração de um emprego exercido no outro Estado Contratante serão isentas do imposto nesse outro Estado Contratante, se

a) o beneficiário permanecer nesse outro Estado Contratante durante um período ou períodos que, no ano fiscal em causa, não exceda um total de 183 dias;

b) a remuneração for paga por um empregador ou em nome de um empregador que não seja residente nesse outro Estado Contratante;

c) o encargo da remuneração não for suportado por um estabelecimento permanente ou por uma instalação fixa que o empregador possuir nesse outro Estado Contratante.

3) Não obstante o disposto nos parágrafos (1) e (2), a remuneração de um emprego exercido a bordo de um navio ou aeronave em serviço no tráfego internacional explorado por uma empresa de um Estado Contratante será tributável nesse Estado Contratante".

Os arts. 18, 19 e 20, estabelecendo competência exclusiva a um dos estados envolvidos, com a ressalva do art. 14, não são aplicáveis ao caso concreto, por tratarem de

situações casuísticas e diversas da situação do autor. Resumidamente as hipóteses ressaltadas são as seguintes: art. 18 - a remuneração recebida por diretor de uma companhia brasileira, residente no Japão, é tributável no Brasil; art. 19 - salários pagos pelo Governo do Brasil a um brasileiro, por serviços prestados ao Brasil, no exercício de função pública no Japão, somente é tributado no Brasil; art. 20 - as pensões e anuidades vitalícias privadas pagas a residentes no Brasil somente serão tributadas no Brasil.

Por sua vez o art. 14, parágrafo 2, estatui a não incidência de imposto no estado de prestação de serviço (no caso o Japão), cumpridos os requisitos das letras ali insertas, pois a expressão residente no estado contratante refere o sujeito passivo com domicílio fiscal no estado contratante outro que não o local onde foi prestado o serviço ou trabalho. Trata-se de competência exclusiva para tributar atribuída ao estado de domicílio fiscal, precipuamente averiguada em razão do curto interregno de afastamento.

O apelante também menciona o disposto no art. 15 da citada Convenção como reforço argumentativo concorrente para afastar a exação fiscal no Brasil, cuja redação é a seguinte:

"Artigo 15

Não obstante o disposto nos artigos 13 e 14, os rendimentos obtidos pelos participantes em diversões públicas, tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão, e músicos, bem como por atletas, provenientes das suas atividades profissionais exercidas nessa qualidade, serão tributáveis no Estado Contratante em que as referidas atividades forem exercidas".

A hipótese é de atletas e outras atividades incondizentes com a contratação do autor na qualidade de técnico. Creio que a hipótese não se subsume à proposição contida no bojo do Tratado Internacional.

Não obstante o disposto nos artigos 8º da Lei n.º 7.713/88 (RIR/94), 14 e 15 do acordo bilateral, o artigo 22 dessa Convenção também prevê a possibilidade de tributação no Brasil dos rendimentos auferidos pelos residentes neste País, mesmo que o imposto tenha sido retido na fonte no Japão, pois a alíquota lá praticada é diferenciada da Brasileira, ressaltando, porém, o direito à dedução até o limite do imposto pago naquele país, justamente para resguardar a renda da dupla tributação, ou mesmo mitigar os efeitos respectivos. Referido artigo tem a seguinte redação:

"Artigo 22.

*1) Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, sejam tributáveis no Japão, o Brasil considerará como dedução do imposto de renda daquela pessoa, um montante igual ao imposto de renda calculado antes de feita a dedução, e que seja apropriada à renda tributável no Japão.
(...)"*

Dessa maneira, a leitura que se faz do art. 14 é a seguinte: a remuneração recebida pelo residente no Brasil como empregado não será objeto de tributação no Japão, mas se o emprego for exercido naquele País, por mais de 183 dias, nele será tributado. Todavia, essa interpretação não leva à conclusão de que nada é devido no Brasil. A hipótese de não incidência, repiso, é direcionada aos tributos japoneses, e não como quer o apelante, face à confusão feita no conceito de *"residente no Estado contratante"*. Assim seria se o Tratado fosse composto apenas dos arts. 8º e 14, prevendo, tão somente, a competência de um dos estados contratantes. Como não é, deve ser

interpretado de forma sistêmica e harmônica com o cotejo de todas as normas nele inseridas. Pensar de forma diversa, é menosprezar o conteúdo do art. 22, como se os arts. 8º e 14 sobre ele tivessem prevalência; inviabilizaria a hipótese de tributação concorrente e tornaria letra morta a parte do acordo bilateral que possibilita a imputação do imposto pago no Japão.

Temos, portanto, o confronto aparente do disposto no artigo 8º da Lei n.º 7.713/88 (RIR/94), isentando de tributação os rendimentos do residente neste País, se já tributados no Japão, com as disposições do art. 22 da Convenção reconhecendo a competência cumulativa de ambos os Estados e, de conseguinte, a soberania estatal interna com atenuações, limitando o exercício da competência concorrente e até eliminando-a, evitando ou restringindo a bitributação.

Neste ponto é mister precisar qual dos dois ordenamentos públicos potencialmente incidentes ao fato imponível concreto - aquisição de disponibilidade econômica para fins de incidência do respectivo imposto (IRPF) - é apto a produzir efeitos (normas de colisão no âmbito espacial de aplicação das normas) ou declarar a competência cumulativa dos Estados para reconhecer e excluir competências ou reparti-las, dentro do preceituado nas fontes do direito tributário internacional. Temos no caso dois Estados soberanos pretendendo impor seu ordenamento jurídico. O Japão já impôs desconto na fonte de 20% do rendimento bruto porque a fonte pagadora tem domicílio em seu território. O Brasil, de sua vez, também pretende a incidência da lei brasileira à mesma alíquota, de 20%, inferior à reinante à época, acrescida de consectários legais.

Ora, o art. 22 da convenção constitui "terceira", 3ª espécie de fonte normativa tributária no cenário internacional, a circunscrever a competência dos estados potencialmente interessados, com o escopo de justamente solucionar o conflito real de normas de dois estados soberanos, atenuando os efeitos da tributação, imputando a carga tributária paga no exterior (fonte), do residente no Brasil, com possibilidade de eventual mitigação quantitativa de alíquota incidente no Estado-domicílio.

Não se desconhece que o tratado firmado pelo Presidente da República é fonte formal de direito positivo interno desde o momento de sua integração à legislação pátria pelo referendo do Congresso Nacional (art. 49, I e 84, VIII, da Constituição Federal).

No âmbito internacional, o tratado rege-se por forma própria de criação e sua revogação ocorre somente pela denúncia, diferentemente das normas que atuam na ordem interna. A revogação das normas nacionais ocorre com lei posterior disposta diferentemente sobre a matéria (LICC, artigo 2º). Após integrada a convenção às normas internas, sua revogação se dará pelo mesmo processo de revogação das demais espécies normativas da ordem interna. Se somente fosse possível sua revogação pela denúncia, prestigiando a forma de revogação na ordem internacional, estar-se-ia dando à Convenção condição de superioridade às normas constitucionais. Em nossa Constituição Federal, é de ver, não existe dispositivo considerando irrevogável lei positiva pelo fato de ter sua origem em tratado internacional.

Nesse toar, para o deslinde da questão deve-se considerar que o acordo bilateral, por ser superveniente à Lei n.º 7.713/88, revoga ou modifica a legislação tributária interna, a teor da primeira parte do art. 98 do CTN. Dispõe o dispositivo, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

Ao dispor que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna", o art. 98 do CTN reafirma o princípio *lex posteriori derogat priori*. Realmente, no momento em que ocorre a recepção da norma do tratado ou convenção pelo direito interno, através do ato legislativo constitucionalmente previsto, opera-se fenômeno idêntico ao de edição de qualquer lei nova: revoga ou modifica as disposições anteriores com ela incompatíveis. Assim, o princípio contido no artigo 98 do CTN não está dando prevalência à norma internacional em relação ao direito nacional, como entendem alguns, mas posiciona-a em nível igual ao da norma interna, atribuindo-lhe idênticos efeitos.

No entanto, quanto à aplicação da segunda parte do art. 98 do CTN, ao dispor que a legislação tributária interna superveniente deve observar as disposições dos tratados e das convenções, o enfoque é bem outro e merece análise mais aprofundada, a menos que, desde logo, se opte pela sua flagrante inconstitucionalidade. Com efeito, uma apressada leitura deste preceito pode levar ao entendimento de que ele veda ao legislador a edição de normas contrárias a tratados e convenções. Interpretação nesse sentido levaria à inadequação constitucional da segunda parte desse dispositivo, pois daria aos tratados e convenções supremacia sobre as normas internas, impondo restrições e limitações ao exercício do Poder Legislativo, inclusive do próprio poder constituinte derivado, enfim, à própria soberania interna brasileira.

Assim, há que 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 ser interpretada e aplicada nos exatos limites em que o fez o Supremo Tribunal Federal, no acórdão aqui tantas vezes citado:

'Nem se diga estar a irrevogabilidade dos tratados e convenções por lei ordinária interna consagrado no direito positivo brasileiro, porque está expresso no art. 98 do Código Tributário Nacional, verbis: 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pela que lhe sobrevenham'.

Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isto, porque os tratados podem ser normativos, ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual é, pois, título de direito subjetivo.

Daí o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato, que deve ser respeitado pelas partes.

Encontra-se o mesmo princípio na órbita interna, no tocante à isenção, em que o art. 178 do Código Tributário Nacional proíbe sua revogação, quando concedida por tempo determinado. É que houve um contrato entre a entidade pública e o particular, que, transformado em direito subjetivo, deve ser respeitado naquele período'. (RTJ, 83/823-4, voto do Min. Cunha Peixoto).

'Argumentou-se com o art. 98 do Código Tributário Nacional, para concluir pela irrevogabilidade dos tratados por legislação tributária interna que lhes sobrevenha. Mas como bem observou o ilustre Ministro Cunha Peixoto, sob pena de inconstitucionalidade deve ser compreendido como limitado aos acordos contratuais de tarifas, durante a vigência destes'. (op. cit. pág. 829, voto do Min. Cordeiro Guerra).

'... essa norma do Código Tributário é aplicável aos tratados de natureza contratual, não quanto aos tratados-leis' (op. cit. pág. 838, Min. Leitão de Abreu)". (RTRF- 4ª Região, vol. 8,

p. 264, 273).

Ipsa facto, a Convenção firmada entre o Brasil e o Japão não limita nem veda a edição de legislação superveniente dispendo sobre a matéria, sob pena de arranhar-se a soberania do Brasil, além de criar situação anti-isonômica entre os nacionais residentes, se a modificação na ordem interna somente pudesse ser implementada após denúncia do acordo bilateral.

Considerando que a Convenção em análise, é um conjunto de regras destinadas a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, ou mesmo atenuá-la através de previsão de não-incidência ou imputação, não há dúvida do caráter normativo do acordo. Assim, caso admitíssemos que a referida avença, analisada isoladamente, confina o tratamento fiscal pretendido pela recorrente, ainda assim seria inviável sua aplicação, pois a segunda parte do art. 98 do CTN, que justificaria afastar a legislação interna superveniente, se aplica somente em face de tratados contratuais.

Cabe salientar, ainda, que o acordo Brasil-Japão, quando pretendeu contemplar em casos bem específicos e delineados a tributação exclusiva dos rendimentos de um nacional de um ou outro Estado Contratante, dispôs expressamente a clausula "*may be taxed*", como se pode observar no art. 19, parte final, *in verbis*:

"Artigo 19.

Ordenados, salários e rendimentos semelhantes, bem como pensões ou benefícios idênticos pagos por um Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou governo municipal, ou com o produto de fundos constituídos com as contribuições feitas por um Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou governo municipal, a uma pessoa física nacional daquele Estado Contratante por serviços prestados ao mesmo Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou governo municipal, no exercício de funções governamentais, somente serão tributáveis naquele Estado Contratante". (grifo nosso).

Em verdade o art. 8º da Lei 7713/88 sujeita o contribuinte ao denominado carne leão, acaso os rendimentos oriundos do exterior não sejam objeto de incidência na fonte, art. 7º. O termo País é direcionado ao descontos não efetuados na fonte aqui no Brasil, remetendo o contribuinte ao sistema do art. 25 da Lei 7713, a exemplo dos serventuários da justiça e outros.

O art. 111 do Decreto 1041/94 bem elucida a questão e merece ser reproduzido:

Art. 111. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na forma do art. 94, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Leis nºs 4.862/65, art. 5º, e 5.172/66, art. 98):

I - em conformidade com o previsto no acordo ou convenção internacional fixado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou
II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

§ 1º A dedução a que se refere este artigo não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado sem a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido com a inclusão dos mesmos rendimentos.

§ 2º Os rendimentos em moeda estrangeira e o respectivo imposto deverão ser convertidos em moeda nacional:

a) mediante a utilização da taxa de câmbio fixada para compra, vigente na data do recebimento, e transformados em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês;

b) mediante a utilização da taxa de câmbio fixada para compra, vigente na data do pagamento

do imposto, e transformado em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês do pagamento desse imposto.

CAPÍTULO IV

A IN 02, de janeiro de 1993, no mesmo diapasão:

Art. 39. Havendo acordo ou convenção para evitar a dupla tributação de renda entre o Brasil e o país de origem dos rendimentos e ganhos, ou tratamento de reciprocidade, o imposto de renda cobrado pelo país de origem pode ser compensado, por ocasião da apuração do imposto devido na declaração de ajuste anual desde que não passível de restituição ou compensação naquele país.

§ 1º A conversão do imposto, pago em moeda estrangeira para moeda nacional, far-se-á mediante a utilização da taxa de câmbio fixada para compra, vigorante na data do pagamento do imposto, e transformado em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês do pagamento desse imposto.

§ 2º A compensação, na declaração de ajuste anual, não poderá exceder à diferença entre o imposto calculado antes da inclusão dos rendimentos produzidos no exterior e o imposto devido após a inclusão dos mesmos rendimentos.

Diversa não poderia ser a solução pena aquebrantar a harmonia do sistema exegético que se impõe em se tratando de conciliar normas internacionais com normas internas de um país soberano. Ademais, a dicotomia entre os art. 7º e 8º da Lei 7713/88 é clara.

Este Tribunal já enfrentou problema com pontos de afinidade a este caso, gerado pela distribuição de lucros a sócios-quotistas domiciliados na Suécia, em razão da Convenção firmada entre o Brasil e aquele País, cuja solução não desbordou da aqui adotada, a saber:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA FONTE. IRRF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS GERADOS ANTES DE 1-1-94 A QUOTISTAS DOMICILIADOS NO BRASIL E SUÉCIA. TRATAMENTO ANTI-ISONÔMICO INCONFIGURADO. ART 24 DA CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. DEC. 77.053/76. MALTRATO INDEMONSTRADO.

1. Em relação aos lucros apurados no período de 1-1-89 a 31-12-92, dispôs o RIR/94, aprovado pelo Decreto n. 1.041 de 11 de janeiro de 1994, em seu art. 723 que, tributados esses lucros na forma do art. 35 da Lei 7.713, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, salvo quando pertencentes a residentes e domiciliados no exterior, caso em que incide imposto de renda na fonte, a teor do art. 725. Nesse toar, o art. 756 sujeita à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os lucros distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

2. Não restam dúvidas que, prima facie, ressei tratamento fiscal brasileiro anti-isonômico na medida em que os quinze por cento na fonte não recai sobre a distribuição feita a domiciliados no País, no que atina aos lucros apurados até 12/92. Em relação ao lucro gerado em 1993, não há o ILL (art. 75 da Lei 8.383) tampouco o imposto de renda na fonte, mas em relação aos domiciliados no exterior continuou a incidência do imposto de renda na fonte, agora em quinze por cento (art. 77 da Lei 8.383).

3. Ocorre que a distribuição de lucros, objeto desta demanda, foi deliberada em 21 de dezembro de 1994 quando já vigorava o comando do art. 2º da Lei 8.849, de 28 de janeiro de 1994 (DOU 29-01-94) que fazia incidir imposto na fonte também a beneficiários domiciliados no País, posto haver revogado o art. 36, caput, da Lei 7.713/88 (art. 723, caput, do RIR/94) que garantia não incidência de IRRF aos domiciliados no País.

4. *Em consequência, não restou maltratado art. XXIV da Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Suécia, consubstanciada no Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976 (DOU 20-01-76), prorrogada por dez anos a partir de 1-1-86 (DOU 3-1-86), artigo esse que firma o princípio da não-discriminação.*

5. *Apelação e remessa providas com inversão do ônus sucumbencial".*

(AC 2000.04.01.136629-1/PR, Segunda Turma, Rel. Juiz Alcides Vetorazzi, j. em 26/11/2002, unânime, DJU de 12/02/2003, p. 606)

Dessa maneira, havendo antinomia entre o disposto na Convenção Internacional e a superveniente legislação interna, resolve-se, em nosso sistema, pela prevalência da lei nacional superveniente. Ocorre, no caso em evidência, a ausência de colidência entre as normas. O que há é um concurso aparente de normas impositivas resolvidas conforme preceitos estabelecidos no tratado em questão, análogos aos arts. 23º A e 23º B do modelo OCDE, fixando o método de isenção (eu diria não incidência) ou da imputação, esta última adotada no tratado Brasil-Japão ao imputar o crédito do imposto recolhido no Japão para futura compensação com o imposto (não base de cálculo) devido no Brasil, por ocasião o ajuste anual.

Neste palmilhar vejo a Portaria MF 92, de 15/02/1978.

O Supremo Tribunal Federal abordou a antinomia existente entre as convenções e tratados internacionais e as normas internas, no julgamento do RE 80.004/SE, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Min. Cunha Peixoto, julgado em 01-06-1977, publicado no DJU de 29-12-1977, p. 9433, reafirmando a supremacia das leis do País à convenção de Genebra, que previu uma lei uniforme sobre letras de cambio e notas promissórias com aplicabilidade no direito interno brasileiro, do qual destaco o seguinte trecho do voto do Min. Cunha Peixoto, por pertinente:

"Não existe, na Constituição, nenhum dispositivo que impeça ao membro do Congresso Nacional de apresentar projeto que revogue, tácita ou expressamente, uma lei que tenha sua origem em um tratado. Pode o Presidente da República vetar o projeto, se aprovado pelo Congresso, mas também seu veto pode ser recusado. A lei, provinda do Congresso, só pode ter sua vigência interrompida se ferir dispositivo da Constituição e, nesta, não há nenhum artigo que declare irrevogável uma lei positiva brasileira pelo fato de ter sua origem em um Tratado. Do contrário, teríamos, então - e isto sim seria inconstitucional - uma lei que só poderia ser revogada pelo Chefe do Poder Executivo, através da denúncia do Tratado.

Portanto, ou o Tratado não se transforma, pela simples ratificação, em lei ordinária, no Brasil, ou então, poderá ser revogada ou modificada pelo Congresso, como qualquer outra lei" (voto do Ministro Cunha Peixoto, pág. 823)".

Mais recentemente, nossa Corte Constitucional, já sob as luzes da Constituição de 1988, reafirmou a prevalência da norma interna superveniente à Convenção Internacional, no RHC 79785/RJ, julgado em 29-03-2000, cuja ementa possui o seguinte teor:

"EMENTA: I. Duplo grau de jurisdição no Direito brasileiro, à luz da Constituição e da Convenção Americana de Direitos Humanos.

1. omissis.

2. omissis.

3. omissis.

4. Prevalência da Constituição, no Direito brasileiro, sobre quaisquer convenções internacionais, incluídas as de proteção aos direitos humanos, que impede, no caso, a pretendida aplicação da norma do Pacto de São José: motivação.

II. A Constituição do Brasil e as convenções internacionais de proteção aos direitos humanos: prevalência da Constituição que afasta a aplicabilidade das cláusulas convencionais antinômicas.

1. Quando a questão - no estágio ainda primitivo de centralização e efetividade da ordem jurídica internacional - é de ser resolvida sob a perspectiva do juiz nacional - que, órgão do Estado, deriva da Constituição sua própria autoridade jurisdicional - não pode ele buscar, senão nessa Constituição mesma, o critério da solução de eventuais antinomias entre normas internas e normas internacionais; o que é bastante a firmar a supremacia sobre as últimas da Constituição, ainda quando esta eventualmente atribua aos tratados a prevalência no conflito: mesmo nessa hipótese, a primazia derivará da Constituição e não de uma apriorística força intrínseca da convenção internacional.

2. Assim como não o afirma em relação às leis, a Constituição não precisou dizer-se sobreposta aos tratados: a hierarquia está ínsita em preceitos inequívocos seus, como os que submetem a aprovação e a promulgação das convenções ao processo legislativo ditado pela Constituição e menos exigente que o das emendas a ela e aquele que, em consequência, explicitamente admite o controle da constitucionalidade dos tratados (CF, art. 102, III, b).

3. Alinhar-se ao consenso em torno da estatura infraconstitucional, na ordem positiva brasileira, dos tratados a ela incorporados, não implica assumir compromisso de logo com o entendimento - majoritário em recente decisão do STF (ADInMC 1.480) - que, mesmo em relação às convenções internacionais de proteção de direitos fundamentais, preserva a jurisprudência que a todos equipara hierarquicamente às leis ordinárias.

4. Em relação ao ordenamento pátrio, de qualquer sorte, para dar a eficácia pretendida à cláusula do Pacto de São José, de garantia do duplo grau de jurisdição, não bastaria sequer lhe conceder o poder de aditar a Constituição, acrescentando-lhe limitação oponível à lei como é a tendência do relator: mais que isso, seria necessário emprestar à norma convencional força ab-rogante da Constituição mesma, quando não dinamitadoras do seu sistema, o que não é de admitir.

III. Competência originária dos Tribunais e duplo grau de jurisdição.

1. omissis.

2. omissis.

3. omissis".

(RHC 79785/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, j. em 29/03/2000, maioria, DJU de 22-11-2002, p. 57)

Considerando o exposto, bem assim a circunstância de que ao Judiciário compete aplicar o direito vigente na ordem interna, não há como deixar de concluir que, independentemente da revogação do tratado, pela denúncia, na ordem internacional, a norma interna posterior, incompatível com a do tratado, é de aplicação obrigatória pelos Tribunais. Mas, repiso não vejo antítese entre os enunciados interno e internacional e, sim harmonia, de difícil averiguação face a complexidade do caso concreto, em especial aos leigos.

Também se insurge o apelante contra a utilização da Taxa SELIC como indexador monetário. Refere que, a exemplo da TR, é fator de remuneração de capital.

A capitalização e a aplicação dos juros de mora acima do limite constitucional de 12% ao ano, não viola os princípios da legalidade por não ser auto-aplicável o art. 192, §3º, da Constituição Federal, dispositivo que, até o advento da EC n.º 40/2003, estava pendente de regulamentação conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao

mês, pois o art. 161, §1º, desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada "se a lei não dispuser de modo contrário". Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária, fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal.

O inadimplemento do tributo sujeita o contribuinte a suportar determinada sanção em razão de seu comportamento omissivo. O artigo 84, caput e inciso I, da Lei n.º 8.981/95 determina que os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, com fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.1996 e pagos a destempo, serão acrescidos de juros de mora equivalente à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativo à Dívida Mobiliária Federal Interna.

Em momento posterior, sobreveio a Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, a qual estabelece a aplicabilidade da SELIC:

"Art. 13 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º, da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente".

A incidência da taxa SELIC pode se dar sobre fatos geradores anteriores a sua instituição (Lei n.º 9.065/95, artigo 13) por não estar se tratando de majoração de tributos e sim de atualização monetária e aplicação de juros.

Deve-se destacar que a SELIC é composta de correção monetária (correção dos valores a serem compensados ou restituídos nos moldes do artigo 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95) e juros (aplicada com fulcro no artigo 13, da Lei n.º 9.065/95), sendo, portanto, indevida sua cumulação com qualquer outro indexador monetário e juros de mora, a partir do período previsto em lei para sua aplicação. Deve, assim, haver a exclusão dos valores eventualmente cobrados a título de juros de mora após a vigência da Lei 9.065/95.

Nesse sentido, decidiu a 1ª Turma do STJ cujo acórdão está assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. JUROS DE MORA.

1. (omissis)

2. A aplicação dos juros, tomando-se por base a taxa SELIC, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária. Este fator de atualização de moeda já se encontra considerado nos cálculos fixadores da referida taxa.

3. omissis".

(REsp n.º 187.401/RS, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.03.99, p. 82).

Tendo a sentença dado adequado tratamento a todas as questões postas na inicial, não prospera o pedido de nulidade da decisão recorrida por ausência de enfrentamento de todas as questões suscitadas.

Pede o postulante, na inicial, a limitação da multa em 10%. Rejeitado esse pedido pela sentença, que considerou correta a aplicação da multa de 75% ao caso concreto, não renovou o pedido em sede de apelação, conformando-se, por certo, com o decidido, motivo pelo qual, deixo de apreciar a questão.

Frente ao exposto, nego provimento à apelação.

É o voto.

Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA
Relator