

**CONFLITO DE INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE DOMICÍLIO PARA
AFERIÇÃO DE APLICAÇÃO DE TRATADOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO:
UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DO CASO VOLVO ITOCHU**

**CONFLICT OF INTERPRETATION IN THE CONCEPT OF DOMICILE TO APPLY
TREATY AGAINST BITRIBUTION: AN ANALYSIS FROM THE PERSPECTIVE
OF THE VOLVO ITOCHU CASE**

Henrique Perlatto Moura¹

David França Ribeiro de Carvalho²

Resumo: Existe um conflito interpretativo acerca de conceitos basilares de qualificação de obrigações internacionais. Neste sentido, analisando os julgados do caso Volvo Itochu, objetivou-se criticar os posicionamentos jurisprudenciais que entenderam pela aplicação do critério geográfico em detrimento do suscitado pela Volvo, que seria fiscal. Essa controvérsia se firmou em razão de o Brasil considerar a Itochu Panama Branch como uma sociedade panamenha, e não japonesa, não aplicando o tratado Brasil Japão sobre bitributação. Considerando este panorama será tecida uma análise dos argumentos levantados em cada uma das esferas de discussão (administrativa e judicial). A metodologia empregada foi análise de caso, com a interpretação dos julgados disponíveis em meio digital e levantamento de doutrina com vias a entender se a solução da controvérsia se deu à luz da melhor compreensão do direito pelos julgadores.

Palavras-chave: Tratados de Bitributação - Domicílio Fiscal - Caso Volvo Itochu.

Abstract: *There is an interpretative conflict concerning basal concepts about qualification of international obligations. In that context, analyzing the judgments in the Volvo Itochu case with the intention to criticize the jurisdiction placement that understood regarding the geographical application of the concept in regard of the concept brought by Volvo, which is fiscal. Considering this scenario, the case will be exposed by elucidating the arguments brought by the parties involved in each court (administrative and juridical). The methodology used was case interpretation, with the analysis of the available judgments in a digital medium and a doctrinal survey with ways to understand if the solution of the controversy occurred in the light of the better understanding of the law by the judges.*

Keywords: *Double taxation treaties - Fiscal domicile - Case Volvo vs Itochu.*

¹ Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Advogado.

² Doutorando em Direito Internacional e Comparado pela USP. Mestre em Direito Internacional Econômico pela PUCMG. Professor de Direito Internacional Privado, Internacional Econômico e Arbitragem e Coordenador do Núcleo de Estudos e Práticas Internacionais da Faculdade de Direito Milton Campos. Vice Presidente da Comissão de Direito Internacional da OABMG. Advogado.

Sumário: INTRODUÇÃO: A SAGA VOLVO DO BRASIL X ITOCHU CORPORATION PANAMA BRANCH - 1 A POSIÇÃO ADOTADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO: UMA OPÇÃO PELA NÃO APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-JAPÃO - 2 INCURSÃO JUDICIAL: DIVERGÊNCIAS DE POSICIONAMENTOS – 3 A ANÁLISE PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES: O DIREITO INTERNACIONAL DEIXADO À MARGEM - 4 UMA PERSPECTIVA DE SOLUÇÃO – CONSIDERAÇÕES FINAIS – REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO: A SAGA VOLVO DO BRASIL X ITOCHU CORPORATION PANAMA BRANCH

O presente trabalho visa elucidar os argumentos construídos pela análise do caso em que o Fisco contendeu com Volvo e Itochu acerca da aplicação do tratado de tributação internacional Brasil Japão sobre a suposta alegação de que a empresa Itochu não seria japonesa, mas sim panamenha. Com base nesta discussão se construiu o caso emblemático da remessa de juros por parte da Volvo do Brasil Veículos LTDA. para a Itochu Corporation Panama Branch, tendo a Volvo recolhido imposto de renda respeitando os limites de um tratado de não bitributação celebrado entre o Brasil e o Japão³.

Neste contexto, inconformado com a aplicação do referido tratado, o Fisco brasileiro, considerando que a Panama Branch se localizava no Panamá e não no Japão, autuou a sociedade brasileira, pugnando por pagamento de alíquotas maiores do que as previstas no acordo.

A sociedade autuada pugnava pela aplicação do tratado de bitributação para a remessa de juros para a instituição financeira Itochu Corporation Panama Branch, situada no Panamá, em razão de um contrato de financiamento firmado, o qual visava a importação de caminhões da Suíça para a consecução de operações no Brasil. A contraprestação envolvia a remessa de juros por parte da Volvo para a Itochu. Ocorre que a sociedade alcunhada de "Panama Branch" tem nacionalidade Japonesa, tendo sido constituída no Japão e possuindo sede em

³ Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967 que promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos com o Japão. Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978 que promulga o Protocolo que modifica e complementa a Convenção. Portaria MF nº 92 de 15 de fevereiro de 1978 que estabelece os métodos de aplicação da Convenção. Arquivos disponíveis em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/japao>>

Osasco, São Paulo, recolhendo o imposto sobre a renda no Brasil em razão de o Japão adotar o regime de tributação mundial de residentes⁴. O entendimento da Volvo pela aplicação da convenção levou ao recolhimento do imposto sobre a renda com alíquota de 12.5%.

Diante disso, a Volvo, em 02/05/1997, foi autuada pela Receita Federal, que lavrou um Auto de Infração e Imposição de Multa em razão do "*recolhimento a menos de IRRF sobre a remessa de juros para o exterior*", tendo sido entendida cabível a alíquota de 25% até 31/12/1995, em razão do artigo 745 do RIR/94, e 15% a partir de 01/01/1996, com base no artigo 28 da Lei 9.249 de 1995, entendendo pela não aplicação da Convenção em razão de o Estado panamenho não se figurar como signatário deste instrumento.

Após o início da divergência acima, outro debate surge no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, resultando em decisão desfavorável para o contribuinte e excluindo a aplicação do tratado para a relação jurídica firmada. A questão foi posteriormente apresentada à Justiça Federal e, não obstante resultados positivos tenham sido obtidos em primeira instância, verificou-se a reforma pela turma recursal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4, seguido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ e pelo Supremo Tribunal Federal - STF. A decisão final foi desfavorável, portanto, para a Volvo e resultou no afastamento da aplicação da convenção para as sociedades em litígio, sob o fundamento de que o negócio jurídico tinha se aperfeiçoado entre uma sociedade brasileira e outra panamenha, não se encontrando esta última em território do Estado parte na Convenção paradigma.

Entretanto, é possível colocar em evidência uma falha de interpretação à luz dos conceitos de residência e sua multiplicidade de significações, que necessitam de definição especial, delimitada, neste caso, pelo próprio tratado que ensejou o litígio.

Por meio de uma análise mais refinada, sob a ótica das normas qualificadoras de obrigação internacional com o intuito de se definir a legislação aplicável e, contrapondo esta às decisões prolatadas, busca-se apresentar, sob o enfoque de uma nítida transdisciplinaridade entre o direito tributário e o direito internacional, e, em especial, na influência deste último naquele sob o fenômeno da transnormatividade⁵; A metodologia empregada será a análise dos julgados, esmiuçando os julgados disponíveis em meio eletrônico e partindo da análise

⁴ Interessante ressaltar que o Japão adota o princípio de tributação world wide para estabelecimentos permanentes para fins de direção, conforme assevera Heleno Torres: "*uma vez inscrito o estabelecimento principal (um estabelecimento permanente para fins de direção) no Japão, a sociedade estrangeira passa a ser tributada pelo princípio world wide*". TÔRRES, Heleno Taveria. Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 111

⁵ Sobre o fenômeno da transnormatividade, ver, por todos: MENEZES, Wagner. Ordem Global e Transnormatividade. Ijuí: Editora Unijuí, 2005, p. 202-212
Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

empregada por Rodrigo Maitto Silveira⁶ no tocante às decisões indisponíveis, bem como por meio de levantamento doutrinário acerca da discussão, com vistas a tecer uma crítica acerca do entendimento construído pelos tribunais.

1 A POSIÇÃO ADOTADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO: UMA OPÇÃO PELA NÃO APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-JAPÃO

Nos autos do processo nº 10980.004305/97-27, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes⁷ decidiu de forma unânime, seguindo o voto do conselheiro relator Nelson Mallmann, pela não aplicação da Convenção Brasil-Japão.

A Volvo, em suas alegações recursais, frisa que a empresa "*Itochu Corporation Panamá Branch é simplesmente subsidiária de uma sociedade japonesa*", e que as operações realizadas pela subsidiária estavam adstritas à matriz japonesa, Itochu Corporation, que não se sujeitam à legislação tributária panamenha⁸. Sendo assim uma empresa japonesa submetida à lei japonesa, não de uma empresa panamenha. Ademais, frisa que o requisito de nacionalidade dependerá do local da constituição da pessoa jurídica estrangeira, que a reconhece como sujeito de direito perante a legislação nacional japonesa frisando, assim, a aplicação da Convenção Brasil-Japão. Do outro lado, a autoridade singular fundou sua decisão no entendimento de que não se aplica o tratado para evitar a bitributação em razão de a remessa de juros ter como beneficiário sociedade sede no Panamá, "*mesmo que esse tenha nacionalidade e seja controlado por empresa japonesa*".

Em sede de decisão, o voto do conselheiro atestou que, frente às alegações da aplicação do tratado para retenção de alíquota de 12.5% em razão de a nacionalidade da Itochu Panamá Branch ser japonesa, a residência desta é no Panamá e a organização desta só é possível em razão de a soberania deste país em prescrever a forma de constituição da sociedade, fundada na lei das sociedades por ações panamenha. Logo, pelas leis panamenhas que remetem à aplicação do direito japonês e, inexistindo convenção entre Brasil e Panamá, aplicar-se-ia o disposto na regra geral interna, incidindo sobre os rendimentos as alíquotas de 15% e 25%.

⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da, et al. **Análise do "Caso Volvo"**. Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 4, nº 10. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

⁷ Câmara de conselho de contribuintes (CARF) é um órgão recursal que julga os recursos voluntários ou obrigatórios das decisões proferidas em 1ª instância pela Delegacia da Receita Federal do Brasil

⁸ Entendimento fundado no Código fiscal panamenho, artigo 694, trabalhado posteriormente.

Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

Temos em vista que não vigora no Panamá as leis japonesas relativas ao imposto sobre rendimentos - país em que o beneficiário dos juros tem sua sede - resta afastada a incidência da Convenção entre o Brasil e o Japão. Sendo irrelevante que o beneficiário seja controlado por empresa japonesa. Importa, sim, o lugar de sua sede.

O critério elencado pelo conselheiro foi, portanto, o de residência e não o de nacionalidade, com a aplicação restrita à territorialidade dos estados contratantes, enfatizando que uma lei externa não poderia ser aplicada sem que fosse respeitada a soberania do país de residência, no caso, afastando a incidência do tratado Brasil-Japão para o Panamá⁹.

O dispositivo peca pela simplicidade, restringindo-se a uma análise precária da aplicação do tratado por um dos lados não ser signatário, não adentrando, em nenhum momento, nas questões de direito internacional atinentes à controvérsia, principalmente no que tange às regras de direito internacional privado constantes em seu bojo. A lei panamenha citada como exemplo de soberania nacional dispõe, em seu artigo 90, que as sociedades estrangeiras podem atuar em território nacional, mantendo, ressalte-se, a sua nacionalidade, caso cumpram os requisitos legais no artigo dispostos.

A empresa em tela, Itochu Panamá Branch é, como o próprio nome indica, uma 'oficina' nos termos da lei panamenha, sendo nacional do Japão, não obstante sua permanência em território estrangeiro. A isenção tributária alegada, em razão do cumprimento das formalidades dispostas no artigo 90, se encontram no artigo 93 da referida lei, que informa a regência da sociedade pela lei pela qual foi fundado o contrato social.

A norma capitulada no artigo 93 é caracterizada como norma de direito interacional privado, que indica a aplicação de um direito material que pode não coincidir com o direito interno, como no caso da Itochu. Assim, apesar da reconhecida competência do órgão, é possível evidenciar a atuação com pouca técnica, do CARF, neste caso, ao afirmar categoricamente que a lei japonesa não seria aplicada em território nacional panamenho em razão da soberania nacional, sendo esta aplicável, sim, a todos os casos que versarem sobre

⁹ A autoridade singular entendeu a aplicação de direito estrangeiro em território nacional como sendo impossível em decorrência de soberania por aplicar um conceito de territorialidade em sentido negativo que, nos termos de Alberto Xavier, se conceitua nos seguintes termos: "*Em sentido negativo, o princípio da territorialidade limita-se a significar que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território do país em causa, ou seja, que os órgãos de aplicação do direito de cada Estado apenas aplicariam as suas próprias regras tributárias, jamais podendo desencadear a produção dos efeitos previstos nas leis tributárias estrangeiras*". Ressalta o autor, com relação a este sentido aduzido, que esta afirmação deve ser recebida com reservas, tendo em vista que "*a lei estrangeira pode aplicar-se para integrar os pressupostos de aplicação da lei interna, ou seja, a questões prévias (por exemplo, a residência, a nacionalidade, a condição de diplomata)*". Nota-se que a lei estrangeira pode sim ser aplicada em território nacional, respeitando a soberania do Estado sempre, concluindo que "*nunca os órgãos nacionais de aplicação do Direito possam atribuir às leis fiscais estrangeiras o seu efeito típico de constituir crédito tributário estrangeiro*". XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 23

sociedades por ações constituídas fora do território do Panamá, e utilizando o direito material do país da constituição da sociedade.

A opção panamenha não é estranha para os brasileiros que se debruçaram sobre a controvérsia, tendo em vista que o artigo 11 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto Lei 4.657/42, dispõe que *‘as organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem’*, podendo ser aplicável a lei diversa da nacional para sociedades estrangeiras. De fato, a soberania nacional é respeitada com a aplicação de lei alienígena para dirimir controvérsias suscitadas em face de sociedades que sob a vigência dessa se constituíram em sendo este o critério adotado pelo legislador pátrio. Apesar de parecer dissonante, o acesso à justiça não é impedido, sendo que o juiz nacional conhece da demanda e a processa sob a forma e o direito estrangeiro, sendo imperativa esta aplicação sob pena de nulidade.

A análise que deve ser feita é: Itochu Panamá branch é ou não uma empresa japonesa? Caso afirmativo, traria para a operação em comento a aplicação do tratado de bitributação, caso contrário seria afastada a sua aplicação.

Aplicando-se a lei da constituição da sociedade, deve ser observada a Convenção celebrada entre o Brasil e Japão para fins de evitar a bitributação. Este argumento foi apresentado pela Volvo para fundamentar o recolhimento do tributo devido sob a alíquota de 12.5%. Desta convenção, interessa especialmente o artigo 10, que dispõe:

Artigo 10

- 1) Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante.
- 2) Esses juros podem, contudo, ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado Contratante, mas o imposto correspondente não poderá exceder 12.5 por cento do montante bruto dos juros". (redação dada pelo decreto 81.194/78)

A decisão desfavorável prolatada pelo CARF foi fundamentada, basicamente, no artigo supra, considerando para fins de residência a permanência física no Estado, que, enquanto não contratante, não estaria abarcado pela Convenção firmada por Brasil e Japão.

Ocorre que, residência, para fins de aplicação do tratado, se apresenta como conceito vinculado ao artigo 3º da convenção¹⁰, nos seguintes termos:

¹⁰ Interessante ressaltar o posicionamento da doutrina de Sergio André Rocha, que entende que: *"Em resumo, a definição do texto sobre o qual se desenvolverá o processo hermenêutico passa, em primeiro lugar, pelo texto da própria convenção, busca-se o seu contexto na forma prevista nos itens 2 e 3 do artigo 31 da Convenção de Viena. Permanecendo a lacuna, remete-se a questão ao direito interno dos Estados contratantes. Caso ainda assim haja uma lacuna, aí então será o caso de buscar a solução mediante outros elementos de interpretação, os quais podem viabilizar a criação de sentido a partir do termo utilizado"*. ROCHA, Sérgio Andre. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2013, p. 204. Não se tratando de lacunas, portanto, via de Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

Artigo 3

Na presente Convenção a expressão "residente num Estado Contratante" designa as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado estão aí sujeitas a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sede da sua direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga.

Residência, nos termos do tratado, é domicílio fiscal, não territorial. A Itochu Panamá Branch, por força do artigo 91, conforme já mencionado, está sujeita às leis japonesas, sendo este o local de sua constituição. Ademais, dispõe o artigo 694 do Código Fiscal do Panamá sobre as rendas tributáveis em território nacional, informando que este estado não considera como renda produzida no país a direção de filial ou sucursal estabelecida em território nacional desde que o negócio se aperfeiçoe, consume ou surta efeitos em outro território, conforme a alínea "b".

A operação de financiamento, contratada pela Volvo com o "branch" panamenho da Itochu visava a importação de frota suíça para o Brasil. Nenhum efeito surtiu em território panamenho, tendo sido os efeitos inteiramente gozados pela Suíça e pelo Brasil. Os juros que foram remetidos para a companhia estão protegidos pelo artigo 91 da lei de S/A, gozando da isenção da alínea "b". Não existe qualquer requisito, portanto, que considere o Panamá como residência ou domicílio da Itochu.

Isto posto, tem-se um conjunto de normas de aplicação condicionada à soberania nacional dos Estados contratantes, oponível somente a estes, restando claro que não importa em que território ou jurisdicionado se encontre, sendo aplicável a legislação à qual remete a residência legal, devendo ser observado todo o conjunto normativo deste Estado.

O CARF deveria ter se debruçado melhor acerca da controvérsia, trabalhando a questão da qualificação, e não apenas conter-se na aplicação ou não do tratado lastreado na posição geográfica de localização da sociedade destinatária da remessa de juros tendo em vista que não foi esse o critério adotado para fins de residência. A convenção, *data venia*, deveria ter sido aplicada, independentemente da existência de lei interna posterior prescrevendo alíquotas maiores que as elencadas no decreto que a promulgou.

2 INCURSÃO JUDICIAL: DIVERGÊNCIAS DE POSICIONAMENTOS

Posterior à negativa de provimento por parte do CARF, não restou saída para a Volvo pleitear judicialmente o reconhecimento da aplicação do tratado. Na petição inicial aduziu que

regra, não se pode atropelar as qualificações constantes na Convenção ou tratado, por se figurar esta como limitação do direito interno de um Estado contratante.

o beneficiário efetivo dos juros remetidos havia sido a empresa japonesa Itochu Corporation, sendo aplicável a alíquota de 12.5% pelos seguintes motivos: artigos 4o, I e IX, 5o parágrafo 2º da Constituição; artigo 98 do CTN; artigo 11 da LINDB; artigos 2 (1) "b", 3(1) e 10 da Convenção Brasil-Japão, bem como o Ato Declaratório Normativo CST 02, de 1980. A ação foi distribuída para a 4ª Vara Federal do Paraná sob a numeração 2001.04.01.045430-9. Além desses argumentos, aduziu que a sociedade Itochu Panamá Branch figurava como empresa japonesa por força do artigo 90 da Lei de S/A panamenha, sujeita à tributação japonesa, por força do artigo 694, parágrafo 2º, alínea "b" da Lei 8 de 1956 do Panamá.

Nos termos da análise do caso Volvo, publicada na Revista de Direito Tributário Internacional¹¹, a primeira instância entendeu que: (I) O Panamá autoriza que empresas estrangeiras se fixem em território nacional, mantendo sua sede no exterior, desde de que cumpridos os requisitos administrativos legais; (II) A legislação panamenha desobriga as empresas registradas nessa sistemática do recolhimento de imposto de renda, desde que os negócios realizados sejam aperfeiçoados e produzam efeitos somente no exterior; (III) A nacionalidade da Itochu Panama Branch, sendo esta filial da Itochu Corporation, se figura como sendo a mesma empresa, não se podendo falar em controle ou coligação, prevendo o contrato social sede japonesa em Osasco; (III) As remessas, embora feitas para o Panamá, tiveram como beneficiário real a Itochu Corporation no Japão, estando sujeitas de fato à legislação deste.

Nota-se que os argumentos aduzidos pela análise elaborada no artigo condizem quase inteiramente com os apontamentos realizados até então, optando o magistrado pela aplicação do tratado para a relação jurídica travada entre Volvo e Itochu. Ocorre que, em sede de recurso de apelação com força de reexame necessário, optou a 2ª Turma do TRF da 4ª Região pela reforma da decisão de 1ª instância, lastreado no voto do Desembargador Vilson Darós, que fundamentou essa reforma com os seguintes pontos: (I) A sociedade panamenha tem personalidade jurídica distinta da sociedade japonesa; (II) O financiamento contratado pela Volvo foi realizado com empresa sediada no Panamá, sendo os juros remetidos a este, não se aplicando a Convenção Brasil-Japão; (III) É descabido o argumento de que existe aplicação

¹¹ SILVEIRA et al. Análise do "Caso Volvo". Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 4, nº 10. São Paulo: Quartier Latin do Brasil. 2008. Essa análise perpassou todas as esferas até o STJ, elencando posteriormente os dispositivos aplicáveis sob a ótica do direito internacional tributário, ignorando, porém, as normas de direito internacional privado para fins de qualificação do negócio jurídico, diferentemente do presente trabalho, que aliou as disposições às normas de direito internacional privado. A conclusão, não obstante a diferença de abordagem, foi a mesma. A análise foi usada como fonte de argumentação elencada pelas partes enquanto estas não se encontram como informações acessíveis, além das decisões que não estão disponíveis online. As decisões do CARF, STJ e STF foram todas analisadas na íntegra. Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

de leis japonesas, uma vez que a República do Panamá é um Estado soberano, devendo as sociedades domiciliadas em seu território obedecer às leis nacionais panamenhas; (IV) Não houve prova de que os juros tenham sido remetidos e tributados no Japão, não havendo comprovação de bitributação efetiva desses rendimentos, tendo em vista que estes são isentos para fins de imposto de renda no Panamá.

Não obstante os fundamentos utilizados pelo r. desembargador, é possível apresentar argumentos mais sólidos e em apreço ao fenômeno atual da transnormatividade no intuito de um melhor acolhimento do direito. No tocante aos argumentos aduzidos no voto, conforme a análise relatada, ocorreu, nos mesmos moldes do julgado do CARF, a utilização incorreta do conceito de domicílio, diferentemente de sua utilização pelo juízo de 1ª instância, tendo em vista que limitou geograficamente o conceito de domicílio e residência, sendo que na própria convenção existe um conceito estabelecido específico de domicílio, qual seja, a residência fiscal do jurisdicionado¹². A lei panamenha é aplicável sim às sociedades que lá operam, porém, em que pese a isenção tributária suscitada, ela se opera em razão de a operação ter sido aperfeiçoada e gozada apenas por Estados estrangeiros. Além disso, para questões societárias, deve ser aplicada a lei da constituição, que porventura é japonesa.

Assim, não compreendeu o aplicador que a opção de aplicar ou não a lei nacional decorre da aplicação de lei interna, mas não leva à aplicação de lei material correspondente. Assim, a incidência do artigo 91 da Lei S/A panamenha leva à aplicação expressa de direito estrangeiro em território nacional, devendo serem respeitadas apenas formalidades necessárias para controle interno. A isenção fiscal alegada não se trata propriamente de isenção clássica¹³, que consideraria o tributo isento como sendo devido, porém inexigível, mas sim como sendo a norma do Código Fiscal do Panamá balizador para fins de fixação do fato gerador do imposto de renda, definindo o que é renda tributável no Estado. Logo, a renda aferida pela remessa de juros à sociedade estrangeira localizada no Panamá não se enquadra na hipótese de incidência do Imposto de Renda Panamenho, operando efeitos antes mesmo de ocorrer a incidência.

¹² SILVEIRA, Rodrigo Maitto da, et al. Análise do "Caso Volvo". Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 4, nº 10. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

¹³ Sacha Calmon define de forma didática como se opera a hipótese de incidência com um esquema conceitual interessante, atribuindo à esta a seguinte equação: $H = A - (B + C)$, sendo H a hipótese de incidência, A como sendo fatos tributáveis, B como sendo fatos imunes e C como sendo fatos isentos. Com essa fórmula demonstra-se que o fato gerador não ocorre quando a isenção se opera, traduzindo com uma conclusão brilhante: "Indaga-se, além dos fatos que seriam jurígenos, sobre os reais efeitos decorrentes de sua realização no mundo. Finalmente, quando os fatos estão ocorrendo ou já ocorreram, a controvérsia é sobre se juridicamente ditos fatos efetivamente se deram". Assim, tem-se um fato real - remessa de juros por parte de uma companhia no Brasil para uma no Panamá - que não gera qualquer efeito em solo panamenho. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária. 3ed. São Paulo: Dialética, p. 211-212 Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

Não havendo, portanto, a incidência de imposto sobre a renda aferida pela Itochu Panama Branch e não sendo aplicável o direito material panamenho a esta sociedade, a alegação de que a soberania nacional panamenha seria ferida com a incidência de lei externa em território estrangeiro não deveria ser a melhor solução a ser apresentada pelos r. julgadores. A opção panamenha pela aplicação da lei estrangeira é que reforça a sua soberania enquanto Estado Nação. O Brasil aplica as mesmas disposições existentes no artigo 91 da lei de S/A panamenha, constante no artigo 11 da LINDB. Qual a dificuldade existente, então, de aceitar que uma norma estrangeira deve ser imperativamente aplicada em território nacional, por opção da nação soberana? Ocorre que o CARF e o TRF4 demonstraram claramente que este conceito não é inteiramente compreendido por parte da comunidade jurídica brasileira.

Outro ponto sensível para fins de aplicação de tratados de não bitributação foi a finalidade, tendo em vista que não ocorreu comprovação da incidência de imposto no Japão. Cabe ao Japão estabelecer tributação para seus residentes. A Itochu Panama Branch se figura como nacional japonesa e, nesse sentido, o Japão seria soberano para tributar essa sociedade. Não existe a exigência no tratado de demonstração de bitributação efetiva para fins de aplicação do mesmo. Dessa forma, o tribunal criou um requisito extrínseco à norma aplicável, sem qualquer amparo legal, tornando a norma inaplicável no caso em tela.

3 A ANÁLISE PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES: O DIREITO INTERNACIONAL DEIXADO À MARGEM

Demonstrando o inconformismo com a decisão prolatada, foram interpostos Recurso Especial e Recurso Extraordinário, respectivamente ao Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal. O Recurso Especial recebeu o número 457.228 e ficou sob a relatoria do Ministro Castro Meira.

As alegações da Volvo se fundaram no descumprimento dos artigos 11 da LINDB, artigo 98 do CTN e artigo 10 do Decreto nº 61.899/67 que recepcionou a convenção Brasil-Japão, no seguinte sentido: A empresa Itochu Corporation Panama Branch se figura como empresa japonesa, reconhecida pelo Panamá; A LINDB, no artigo 11, dispõe que a nacionalidade das sociedades comerciais nas relações de direito internacional privado dependerá do local da constituição, afirmando que o ordenamento jurídico brasileiro atribui, por força da legislação panamenha, nacionalidade japonesa à empresa Itochu Panama Branch; O artigo 98 do CTN alça tratados internacionais em matéria tributária a categoria superior à

lei interna, não sendo lícita produção normativa em desconformidade com a matéria desconformidade a estes tratados.

A Fazenda Nacional se limitou a afirmar que o tratado não poderia ser aplicado em razão de o Panamá não se figurar como signatário da convenção, sendo aplicável apenas entre Brasil e Japão.

O voto prolatado se limitou a discutir a vigência da Convenção para o caso, alegando que não houve pré-questionamento das demais matérias. Frisou o relator que as alegações da incidência do tratado devem ser analisadas pela ótica da finalidade da Convenção. A definição trazida foi a do modelo de tratado da OCDE, que dispõe que bitributação é a percepção de impostos similares em dois ou mais estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo. Traz também à fundamentação lição de Francisco Neves Dornelles e Heleno Taveira Torres, concluindo que *“a dupla tributação ocorre porque uma pessoa residente em um Estado recebe rendas produzidas em outro Estado, tributando ambos os Estados essas mesmas rendas.”*¹⁴

Atesta que houve a remessa de juros para o Panamá, tributados sob a alíquota do tratado de 12.5%, não tendo demonstrado a Volvo o recolhimento de tributo por parte da Itochu junto ao Japão. Não obstante requerer uma prova de que houve tributação em território japonês, o relator afirma que houve uma isenção por parte do Panamá com relação à remessa de juros.

Assim, o ministro afirma não haver comprovação da aplicação de lei japonesa ao caso, não obstante a comprovação de que a empresa se constituiu nos ditames do artigo 90 e 91 da lei panamenha, que remetem expressamente à aplicação do direito do local da constituição da sociedade, correspondendo este à lei do Japão.

Argumenta também que a isenção por parte do Panamá caracteriza a inexistência de bitributação. A lei panamenha não considera como renda, para fins de incidência do Imposto de Renda as remessas de juros, não se caracterizando tecnicamente como isenção. Além disso, o que se discute nos autos não é a bitributação e sim a aplicação de alíquota reduzida de Imposto de Renda brasileiro, prescrita pela Convenção celebrada. Em momento algum o tratado exigiu que fosse juntada declaração da existência de dupla incidência para que fosse assegurado o direito à alíquota privilegiada.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 457.228. Relator Min. Castro Meira. Publicação DJ 02 de agosto de 2004. pág 7.
Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

Mais uma vez, a análise jurídica realizada manteve-se demasiada pobre em face à complexidade do direito envolvido, marginalizando as normas de direito internacional privado brasileiras, os tratados internacionais e o direito estrangeiro.

No tribunal constitucional, o Recurso Extraordinário foi distribuído sob o número 450.239, e carreou a contrariedade aos artigos 4º, incisos I e IX e 5º, § 2º, da Constituição Federal, em razão de ter sido rejeitada a pretensão do contribuinte em ver-se liberado da cobrança de imposto de renda sobre remessa de juros ao exterior.

O ministro relator, Dias Toffoli, em fundamentação sucinta, entendeu que a "*violação dos princípios constitucionais objetos do presente recurso demandaria o necessário reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos*",¹⁵ não adentrando, portanto, ao mérito da discussão. Este foi o único fundamento utilizado pelo Ministro, tendo transcrito grande parte da decisão atacada pelo recurso, acompanhado de outras decisões da corte que impedem reexame de conjunto fático probatório.

O Supremo Tribunal Federal, perdeu, mais uma vez, uma oportunidade de construir um entendimento acerca da aplicação ou não de tratados e convenções internacionais para residentes ou domiciliados. A discussão que perpassou todo o trâmite administrativo e judicial acerca da não aplicação do tratado em decorrência da localização geográfica da Itochu Panamá Branch ou da nacionalidade da mesma deveria ter tido melhor acolhida pelos tribunais superiores observando, com melhor acuidade, as técnicas de aplicação do direito internacional privado e do direito internacional público.

O caso em exame, não necessitava de um reexame fático-probatório, ao contrário do que prolatou o d. relator. A questão versava sobre a aplicação do direito, em especial a aplicação do tratado do qual o Brasil é parte e a posição hierárquica que as leis internacionais ocupam no ordenamento jurídico interno.

4 UMA PERSPECTIVA DE SOLUÇÃO

O relatório do trâmite judicial demonstra que não houve por parte da jurisdição brasileira fundamentação efetiva acerca da controvérsia fundada na qualificação da sociedade Itochu Panama Branch, tendo sido adotada a opção pelo enquadramento desta como uma sociedade panamenha. Ocorre que existem técnicas próprias para qualificação, fixadas nas normas de direito internacional privado. Assim, o trabalho interpretativo da controvérsia,

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 450.239. Relatoria Min. Dias Toffoli. Publicação. DJ 22 de junho de 2010. Pág 02.
Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

quando analisada sob a ótica do ordenamento jurídico hoje vigente, deveria perpassar uma análise que, além da Convenção Brasil-Japão, deve englobar as normas de DIP aplicáveis, bem como o Decreto nº 7.030/2009 que recepcionou a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, convenção esta que, apesar de assinada e ratificada pelo Brasil, à época da controvérsia não havia sido internalizada, apesar de já ter sido usada como norma costumeira.

A Convenção de Viena dispõe acerca de parâmetros interpretativos, visando dirimir controvérsias entre direito interno e direito internacional¹⁶. Nos ditames da lição de Heleno Torres¹⁷, esta convenção traz dois dispositivos interpretativos plenamente aplicáveis ao Direito Internacional Tributário, sendo estes os artigos 31 e 32 respectivamente, que assim dispõem que os tratados devem ser interpretados conforme a boa-fé, a real intenção dos pactuantes.

Nota-se a clara importância atribuída ao Direito Internacional Privado, aplicando-o para fins de definição do tratado, que não foi citado em momento algum no julgamento do caso¹⁸. Assim, deve ser aferida qual norma deverá ser aplicada para qualificar a operação firmada pela Volvo com a Itochu Panamá, como é conceituada a remessa de lucros.

¹⁶ Sobre tratados internacionais, segundo Hildebrando Accioly, são princípios universalmente reconhecidos o livre consentimento, a boa fé e a pacta sunt servanda. Assevera também que: *Será esta Convenção (cf. art. 5o) aplicável a todo tratado que seja o instrumento constitutivo de organização internacional e a todo tratado, adotado no âmbito de uma organização internacional, sem prejuízo de quaisquer normas relevantes da organização*" ACCIOLY, Hildebrando, et al. Manual de Direito Internacional Público. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218

¹⁷ Consoante as normas de interpretação e integração dos tratados ao ordenamento jurídico interno, não poderia afirmar que a aplicação deste prescinde a incidência do direito interno. Heleno Torres esclarece essa questão nos seguintes termos: *"Sendo as convenções constituídas por uma série de critérios destinados à i) neutralização das divergências, ii) resolução dos concursos impositivos porventura existentes entre dois sistemas jurídicos e iii) estabilização da segurança jurídica pela certeza do direito aplicável, suas disposições devem ser compreendidas nestes termos: trata-se de regras modificativas das previsões internas, que atuam adequando estas, nas relações com os residentes de um ou outro Estado contratante, quanto à produção de rendas transnacionais, às suas previsões de repartição de competências (melhor, de capacidade tributária ativa)"* TÔRRES, Heleno. Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 656. Nota-se que a previsão constante no tratado, enquanto visa dirimir controvérsias, tende a modificar a interpretação do direito interno dos fatos ocorridos enquanto envolvam jurisdições estrangeiras, desde que haja prévia pactuação de instrumento de cooperação. Assim, a legislação interna não mais poderia dispor arbitrariamente acerca dos conceitos constantes no bojo dos tratados, ou subverter a ordem de subsunção para fins de qualificação.

¹⁸ Sérgio André Rocha entende que o direito internacional tributário se apropriou do significado de qualificação, desenvolvido pelo Direito Internacional Privado. Este autor entende que a qualificação desenvolvida pelo direito tributário internacional qualifica os fatos não sob a análise das CDTRs, mas sim interpreta o direito interno dos Estados contratantes *"quando o mesmo for relevante para a integração do texto convencional, na forma prevista no item 2 do artigo 3o da Convenção Modelo"*. ROCHA, Sérgio Andre. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2013, p.162. Se é necessária a aplicação do direito internacional privado afim de se qualificar o fato sob a ótica do direito aplicável antes mesmo de ser realizada a subsunção à norma de cooperação internacional, qual respaldo pode possuir uma decisão judicial que verse sobre tais questões sem que haja uma fundamentação apontando como se precedeu esta qualificação? Percebe-se que a interpretação simplista dada pelos tribunais não satisfaz os conceitos básicos jurídicos necessários para a compreensão da controvérsia.

Neste diapasão, cabe-se ponderar acerca da finalidade do Direito Tributário internacional, que seria, nos termos de Alberto Xavier “*situações de vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar*”¹⁹. Assim, tributação internacional versa sobre a possibilidade de um estado tributar, por força de um elemento de conexão, um fato gerador ocorrido em outro estado. Nos ditames de Sérgio André Rocha, os principais elementos de conexão são “domicílio e residência” contraposta à “fonte do rendimento”²⁰, informando que a qualificação se dá para determinar a caracterização jurídica de um fato dentro de um ordenamento jurídico.²¹

A qualificação, portanto, para o DIPr, é a consideração do fato e da estrutura legal de forma simultânea, não sendo apenas um procedimento de subsunção, sendo assim a interpretação da regra dos conflitos já se considerando o resultado da interpretação do direito material de cada país aliado ao fato ocorrido, trabalhando o objeto da conexão. Isso porque a norma de conexão é composta de 3 partes, segundo A. Ferrer Correia, qual sejam: O objeto da conexão, o elemento de conexão e a consequência jurídica.²²

Para o presente trabalho, de maior importância se figura a delimitação do objeto da controvérsia, para que seja verificado que o fato ocorrido é tido, com a mesma qualificação, pelo Brasil e por outro Estado envolvido.²³²⁴ Assim, a qualificação para o DIPr leva em conta os fatos já existentes, com vistas a caracterização do objeto da controvérsia.

Apesar da construção acima pelo uso dos conceitos de DIPr, o referido autor informa que, no tocante à disciplina de tributário internacional, os autores vem conceituando

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

²⁰ ROCHA, Sérgio Andre. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2013.

²¹ Id. p. 160.

²² CORREIA, A. Ferrer, *Lições de Direito Internacional Privado*, 2000, p. 179.

²³ Tem-se, como conceituação de qualificação, as seguintes lições: “*a qualificação é um processo técnico-jurídico sempre presente no direito, pelo qual se classifica ordenadamente os fatos da vida relativamente às instituições criadas pela Lei ou pelo Costume, a fim de bem enquadrar as primeiras nas segundas*” (DOLINGER, Jacob, *Direito Internacional Privado*, 2001, p. 361); “*toda regra jurídica tem uma hipótese e uma disposição, e as regras de direito internacional privado não fogem a essa estrutura; mas a hipótese de direito internacional privado é uma categoria jurídica. Desse modo, toda vez que temos de indagar qual é o direito (se nacional ou estrangeiro) aplicável a uma relação, devemos primeiro determinar qual a regra de conflitos aplicável e para isso temos que classificar a instituição previamente.*” (STRENGER, Irineu, *Direito Internacional Privado*, 2005, p. 374)

²⁴ Dolinger exemplifica, por meio do exemplo do casamento, que um conflito de interpretação pode levar a um país A a concluir pela não configuração de uma determinada relação jurídica, enquanto B conclua pela configuração. Nas palavras do autor: “*a escolha da lei a ser chamada para governar uma relação jurídica dependerá da etiqueta que se lhe coloque em função de sua natureza jurídica. François Rigaux explica que o conflito de qualificação pressupõe uma situação litigiosa submetida a juízes de Estados diferentes, que possuem as mesmas regras de conflito de leis, mas, por não atribuírem o mesmo significado aos conceitos utilizados (estado da pessoa, sucessões), acabarão conectando a mesma situação a sistemas jurídicos diferentes*” (DOLINGER, Jacob, *Direito Internacional Privado*, 2001, p. 363).

qualificação como sendo a subsunção de determinados fatos ao texto legal²⁵. Conflito de qualificação, para os referidos autores, se dá quando não existe uniformidade na interpretação dos do direito interno de cada uma das partes conflitantes, não sendo uma etapa de interpretação dos tratados.

Assim, parece haver uma ruptura entre o DIPr e o direito tributário internacional no tocante à disciplina. Alberto Xavier, ao analisar a discussão, trabalha com a qualificação por competência exclusiva, direcionando a cada estado a competência de qualificar seus residentes, denominada de competência autônoma.²⁶ Por ela, portanto, cabe ao Brasil qualificar a Volvo, enquanto caberia ao Panamá qualificar a Itochu, sob pena de infringir a soberania nacional panamenha, sendo esta realizada antes mesmo de ocorrer o reenvio.

Um não residente no Brasil, por sua vez, quando pratica fatos geradores de obrigação tributária em território brasileiro, não obstante não ser um jurisdicionado em território nacional, pela soberania nacional este estará sujeito ao pagamento de tributos aqui, sem prejuízo de outros devidos em sua residência.

Pela territorialidade, portanto, tributam todos os fatos ocorridos em território nacional, salvo exceções impostas por tratados bilaterais.

A universalidade apresenta outro pressuposto para sua tributação. O residente que pratica atos tributáveis no território de sua residência é tributado não só pela territorialidade, mas também pela universalidade. Para contribuintes que atuem somente no estado de residência tal fato é completamente irrelevante, porém, caso esse mesmo contribuinte realize fatos geradores em território estrangeiro, será este também tributado lastreado no princípio da universalidade.

Para os fins do presente trabalho, somente nos é relevante a tributação lastreada no princípio da universalidade, uma vez que o fato tributável é derivado de uma operação internacional envolvendo uma empresa residente no Brasil, um fato ocorrido no Panamá e um residente, ora qualificado como residente panamenho, ora japonês.²⁷

²⁵ Assim entendem os autores: Klaus. Introduction. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law International, 1997. p. 52); TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. III. p. 611.; BELLAN, Daniel Vitor, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, 2005, p. 612. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, mar. 2000, p. 133.; OKUMA, Alessandra. *As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. p. 416

²⁶ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 203.

²⁷ Elaboração sobre o que Alberto Xavier trata como sendo a regra das quatro identidades, na qual se explicita como deveria operar o conceito de dupla tributação, ocorrendo dupla tributação quando ocorrer: “(i) identidade *Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica*. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

Esclarecidos os pressupostos de incidência de bitributação, resta ser evidenciada qual lei deverá qualificar as partes envolvidas para fins de incidência do tratado. Como já trabalhado, por forçada Convenção de Viena, os tratados serão interpretados tomando por base as disposições neles constantes. Assim, residente, para fins de tributação internacional Japão e Brasil, deve ser analisada sob o prisma da convenção firmada, disposta no artigo 3º da mesma, que define residência como domicílio fiscal, e não sede física.

Este artigo da convenção avoca a competência desta para dirimir conflitos entre estado fonte e estado de residência, não estando adstrito ao conceito de residência civil. No direito brasileiro, residência civil pode ser definida, nos termos da doutrina de Felipe Quintella e Elpídio Donizetti, será “o lugar em que funcionar a respectiva diretoria e administração, ou outro, devidamente eleito no estatuto ou ato constitutivo”.²⁸

Nota-se que o texto do artigo 3º difere do conceito de domicílio do direito interno, tendo em vista que adota residência fiscal, devendo haver a incidência de imposto em razão de algum critério, não estando adstrito à territorialidade para fins de sua qualificação.

Isto posto, no caso em tela gera uma divergência prática, uma vez que a Itochu se encontra presente no Panamá, sendo constituída, como evidenciado anteriormente, consoante leis japonesas e, por operar apenas com atividades fora do território panamenho, não desenvolvendo atividades internas, não está sujeita à tributação de renda do Panamá.

A finalidade do tratado, qual seja de evitar a dupla tributação de renda, não seria alcançada caso considerasse a Itochu como residente panamenha, uma vez que será cobrado imposto tanto no Brasil, pela territorialidade enquanto estado fonte, como no Japão, que tributa todos os seus residentes pelo princípio do World Wide Income²⁹,

Assim, é necessário o esforço interpretativo a ser conduzido, lastreado no tratado firmado entre Brasil e Japão para que se afira se é ou não possível o enquadramento da Itochu Panamá como residente japonesa, não obstante sua presença fática no território panamenho.

do objeto, (ii) a identidade do sujeito, (iii) a identidade do período tributário e (iv) a identidade do imposto.” O presente comparativo apenas tem o condão de simplificar, traduzindo para a gravura as diferentes relações travadas entre fatos tributáveis e possíveis contribuintes, excluindo de sua percepção o sujeito que pratica fato não tributável em território estrangeiro, não podendo recair para este a obrigação tributária.

²⁸ DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. Curso Didático de Direito Civil. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 55.

²⁹ Um estudo divulgado pela PWC atestou que as empresas japonesas ou filiais cuja participação japonesa supere 25% serão tributadas pelo Japão. (“A domestic corporation in Japan is taxed on its worldwide income, including foreign branch income, while 95% of dividends received by a company from a foreign company in which it has held at least 25% (or could be lower under relevant tax treaties) of the outstanding shares for a continuous period of six months or more can be excluded from the company’s taxable income.”) COOPERS, Price waterhouse. Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2016/17. Disponível em www.pwc.com/taxsummaries. Acesso em 28 de novembro de 2016.

A defesa aduzida pela Fazenda Pública foi a de que inexistia elemento de conexão entre a remessa de lucros por parte da Volvo para a Itochu que a conectasse ao direito japonês. Caso esta tivesse se atentado somente para a qualificação da *lex fori*, como pareceu ter sido o caminho dos julgados elencados, invocando a aplicação das normas de DIP e a diretiva dos tratados, a conclusão seria correta, não obstante haver emprego de um caminho interpretativo equivocado. O artigo 9º da LINDB dispõe acerca da qualificação das obrigações internacionais, definindo que "*para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem*, sendo esta constituição o local da assinatura do contrato. Considerando que o tratado fora pactuado no Brasil, aplicaria a lei pátria e, caso fosse no Panamá, seria este o direito material aplicável³⁰.

A lei brasileira qualifica como sendo a lei aplicável para sociedades estrangeiras, nos termos do art. 11 da LINDB, como sendo a lei do estado em que se constituírem. Ocorre que a Itochu Panama Branch, enquanto subsidiária da Itochu Corporation, foi constituída pela lei japonesa. Assim, para fins contratuais, esta deverá ser tida como residente, para fins de tributação, nos termos da Convenção Brasil-Japão. Atrairia assim a aplicação do artigo 3o da convenção, já transcrito supra.

Entretanto, a lei aplicável não é a brasileira, como pareceu entender as autoridades fazendárias e judiciárias brasileiras. Para Alberto Xavier, a lei aplicável é a *lex situationis*³¹, só cabendo a qualificação de residência japonesa por meio da lei japonesa, uma vez que, para o cumprimento da finalidade de se evitar dupla tributação internacional, a lei competente é do Estado que tributa fatos ocorridos fora de seu território, o que não ocorre com o Panamá.

³⁰ Maria Helena Diniz, elenca cinco correntes doutrinárias acerca da interpretação do artigo 9º, sendo elas: "a) a que salienta a competência da lei pessoal do contratantes, pela qual as declarações de vontade devem ser examinadas separadamente, cada uma de conformidade com a lei do declarante (...); b) a que admite a competência da lei do local da celebração negocial; c) a que entende ser competente a lei reguladora da relação jurídica constituída por um ato volitivo é a lei do local de sua celebração ou de sua execução, essa norma deverá produzir efeitos jurídicos (...); d) a que proclama a competência da lei escolhida intencionalmente pelos contratantes para reger o acordo; e) a que proclama a prevalência da *lex fori* nos conflitos de leis que surjam entre o Brasil e os países signatários do Código Bustamente (art. 177) e a da lei do local da constituição da obrigação entre os demais Estados que não o ratificaram.". DINIZ, Maria Helena. Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 322-323. Independente, porém, qual corrente doutrinária se encontra com maior respaldo jurídico, tendo em vista que o que se discute não é a validade do negócio jurídico firmado e sim a aplicação de lei especial de tributação. Nestes termos, adotamos a alínea "b" do esquema elabora pela autora para elaboração da análise.

³¹ "Lei aplicável é, quanto ao conceito-quadro, a lei do Estado da fonte do rendimento e, quanto aos demais pressupostos, a *lex situationis*, de tal modo que dizer que ela é *lex fori* ou *lex causae* é de todo modo irrelevante, pois tal qualificação depende do ordenamento em se localiza o órgão de aplicação do direito: é claro que se a *lex situationis* for a mesma da do órgão de aplicação do direito ela será a *lex fori*; se for a lei de outro Estado, será a *lex causae*. Tais caracterizações, repita-se, não refletem a natureza da lei aplicável, mas apenas uma questão de perspectiva, pelo que devem ser abandonadas." XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 5 ed. P. 178. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Ademais, cabe frisar que o Japão adota, para fins de estabelecimento permanente para fins de direção, o princípio de tributação worldwide. Assim, a Itochu Panama Branch está sujeita à tributação japonesa.

Para a convenção, residência pura e simplesmente não se configura como critério basilar para fins de interpretação de "*estados contratantes*", sendo este o domicílio fiscal. A fundamentação constante no bojo das decisões do CARF e TRF4 perpassou a suposta isenção, que se figura, na realizada, como uma inocorrência de fato gerador em território panamenho. Os julgadores perceberam que não havia, portanto, incidência de Imposto de Renda panamenho por força de disposição constante no Código Fiscal, mas não se atentaram para a qualificação efetiva constante no tratado, optando por não aplicar a convenção fundados na territorialidade dos estados contratantes. Parece existir uma angústia por parte dos julgadores para fins de planejamento tributário, atropelando os conceitos basilares de direito para o questionamento de um tributo recolhido supostamente a menor³². Uma decorrência lógica da aplicação da lei brasileira para qualificar a obrigação sob análise é a aplicação da Convenção Brasil-Japão.

A lei panamenha, como consequência, não apresenta maiores complicações para fins de qualificação, sendo ainda mais clara que a lei brasileira. A Lei de S/A define como sendo a Itochu uma subsidiária sediada em Osasco, mantendo sua nacionalidade japonesa, e a isenta de IR para rendimentos decorrentes de direção de filiais estabelecidas em território panamenho, desde que o negócio surta efeitos em outro território - o que realmente ocorreu. Assim, não sendo o domicílio tributável o Panamá, este "*branch*" panamenho deve ser entendido como extensão da empresa matriz, sendo o domicílio tributável o Japão.

³² Essa irresignação pode ser atribuída ao fato de, aparentemente, a Companhia não gozar efetivamente da proteção legal do Acordo, sendo a presença da controladora em território japonês o único fato que a ligaria à relação, configurando uma triangulação tributária. Mesmo esta suposição fosse verdadeira, o que não é, a OCDE referenda o planejamento tributário, admitindo que uma companhia se organize da forma que seja menos onerosa. Para coibir o mau uso, porém, dos benefícios fiscais que estão dispostos nestes instrumentos de cooperação, a OCDE criou alguns mecanismos de vedação de licitude de interposição de pessoas para fins meramente fiscais, tais como a cláusula do beneficiário efetivo, que autoriza a desconsideração do interposto, atingindo diretamente o efetivo beneficiário. Ocorre, porém, no caso em comento, que a suposta pessoa interposta não é a beneficiária efetiva, não gozaria do tratado com a interpretação dada pelas instâncias jurisdicionais, levando desconsideração do Branch panamenho à confirmação de uma efetiva relação Brasil-Japão, o que atrairia a incidência do tratado da mesma forma. Trata-se, portanto, de um *rule shopping* às avessas, caso comprovado a interposição da Branch para fins fiscais. A convenção Brasil-Japão não possui qualquer mecanismo anti elisivo, e, em razão da *pacta sunt servanda*, conforme preleciona Heleno Torres, mesmo em caso de haver interposição de pessoas, o tratamento tributário deve ser estendido para abarcá-las, não sendo correto para o autor a adoção de medidas unilaterais de contenção fiscal. (TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional - Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 358)

Percebe-se que, independente de como se deu a conclusão do negócio jurídico firmando entre as partes contratantes, o resultado é o mesmo: Aplica-se a convenção, limitando a alíquota ao montante de 12.5%.

Por fim, um último comentário cabe ser tecido com relação à posição adotada pelo Brasil, que é a proibição de reenvio, adotada no artigo 16 da LINDB³³, que traria a aplicação da lei de outro Estado para o deslinde da controvérsia. A aplicação desta lei levaria a uma solução diversa de simplesmente aplicar a localidade geográfica para fins de qualificação tributária. Ocorre, conforme já explanado, que a utilização da lei do Panamá não traz como definição de subsidiárias como sendo sociedades panamenhas, bem como o código fiscal exclui a atividade dessas de tributação interna.

Assim sendo, a aplicação da lei panamenha com o fim de solucionar o caso (aplicação do elemento de conexão como sendo a localização geográfica), em nada soluciona o problema com as qualificações feitas, uma vez que se trata de fato não tributável realizado por estrangeiros, incidindo no último quadro da tabela colacionada, não havendo que se falar em poder de tributar.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se haver, considerando os argumentos jurídicos elencados nos julgados analisados, que não foi dada a devida atenção à qualificação das relações internacionais para fins de aferição do direito aplicável. Em sede de aplicação de tratados internacionais, isso mostra um completo descompasso para com o panorama de interação e cooperação que se visa alcançar com a pactuação destes mesmos acordos de cooperação.

Cabem aqui as seguintes considerações:

- 1- Os julgadores que analisaram o caso não esbarraram em nenhum momento nas questões relativas à qualificação dos termos elencados no tratado.
- 2- O Panamá, por força da *Ley* 32, não considera a Itochu Panama Branch como uma sociedade panamenha.
- 3- O código fiscal panamenho afasta a incidência de tributos sobre a remessa de juros efetuada pelo Volvo à Itochu Panama Branch.
- 4- O Japão tributa seus nacionais pelo World Wide Income, tributando a Itochu Panama Branch em decorrência, reforçando o princípio da universalidade.

³³ RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico. **COMENTÁRIOS À LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO – LINDB**. São Paulo: Saraiva. 2016
Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica. Vol 1, nº 2, jul-dez 2017, p. 82-103. ISSN2526-6284

Conforme evidenciado, o tratado poderia, por meio de uma argumentação jurídica fundada apenas em conceitos basilares de tributário internacional e direito internacional privado, ser aplicável à relação jurídica firmada entre Volvo e Itochu Panama Branch e, assim, a alíquota do Imposto de Renda não seria recolhida no montante de 15 ou 25% e sim, respeitando o limite disposto na norma especial, no importe de 12.5%, uma vez que existente tributação da operação apenas pelo Brasil e Japão, não havendo que se falar em residência panamenha.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando, et al. **Manual de Direito Internacional Público**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BELLAN, Daniel Vitor, **Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária**, 2005.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário nº 10980.004305/97-27**. Relator: Nelson Mallmann, 13 de abril de 1999.

BRASIL. **Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994**. Brasília, 1994.

BRASIL. Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967. **Convenção de bitributação Brasil-Japão**. Brasília, 1967.

BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. **Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados**. Brasília, 2009.

BRASIL. Decreto-Lei 4.657, 4 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. (Redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010). Brasília, 1942.

BRASIL. **Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Brasília, 1995.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Direito tributário internacional. **Remessa de Juros ao exterior a empresa sediada no Panamá**. Convenção entre o Brasil e o Japão. Aplicação. Incidência da súmula nº 7/STJ. Acórdão em Recurso Especial 457.228. Volvo do Brasil veículos LTDA e Fazenda Nacional. Relator Ministro Castro Meira. DJ 02 de agosto de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 450239/DF-Distrito Federal**. Relator: Ministro Dias Toffoli, 22 de junho de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 450.239. Relatoria Ministro Dias Toffoli. Volvo do Brasil veículos LTDA e Fazenda Nacional. DJ 22 de junho de 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COOPERS, Price waterhouse. **Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2016/17**. Disponível em www.pwc.com/taxsummaries. Acesso em 28 de novembro de 2016.

CORREIA, A. Ferrer, **Lições de Direito Internacional Privado**, 2000.

DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DOLINGER, Jacob, **Direito Internacional Privado**, 2001.

DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. **Curso Didático de Direito Civil**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MENEZES, Wagner. **Ordem Global e Transnormatividade**. Ijuí: Editora Unijuí, 2005.

OKUMA, Alessandra. **As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. p. 416.

PANAMÁ. **Ley nº 32, de 26 de fevereiro de 1927**. Panamá, 1927.

PANAMÁ. **Ley nº 8, de 27 de janeiro de 1956**. Panamá, 1956.

RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico. **Comentários à lei de introdução às normas do direito brasileiro – LINDB**. São Paulo: Saraiva, 2016.

ROCHA, Sérgio Andre. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, mar. 2000.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da, et al. **Análise do "Caso Volvo"**. *Revista de Direito Tributário Internacional*. Ano 4, nº 10. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. III.

TÔRRES, Heleno Taveria. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VOGEL, Klaus. **Introduction**, 1997, p. 58.

VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Recebido em: novembro de 2017

Aprovado em: novembro de 2017

Henrique Perlatto Moura:

henrique6400@hotmail.com

David França Ribeiro de Carvalho:

david_carvalho@yahoo.com