



Consultor Tributário: O princípio da não discriminação tributária no STF

Spacca

Tramita no Supremo Tribunal Federal (STF) o RE 460.320/PR, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, no qual a legislação tributária do Imposto sobre a Renda é contestada por manter, entre 1994 e 1995, preferência de tratamento mais favorável para os *residentes* que possuíam investimentos societários, em relação aos não residentes que, no mesmo período, mantinham, na forma de capital estrangeiro, investimentos em sociedades constituídas no país, quanto à distribuição dos lucros, sob a forma de dividendos.

O relator, porém, em apertada síntese, afastou a possibilidade de aplicação do princípio de não discriminação, ao entendimento de que o artigo 150, II da CF não se aplicaria à espécie e o elemento de conexão adotado na convenção Brasil-Suécia (art. 24) seria a *nacionalidade*, e, na Lei 8.383/91, o legislador usou a *residência* como critério de conexão, para empregar a alíquota de 15% sobre dividendos pagos a residentes ou domiciliados no exterior, ao tempo em que os residentes no Brasil restavam isentos, logo, independentemente da nacionalidade do contribuinte. Na sequência, pediu vista o ministro Dias Toffoli.



Com todo o acatamento à louvável decisão contida no voto do eminente ministro Gilmar Mendes, orgulho da nossa magistratura, por quem nutrimos o mais elevado apreço e respeito intelectual, contudo, preferimos apresentar aqui alguns pontos de reflexão sobre a matéria.

A matéria posta ao exame do STF, à semelhança das grandes questões de Estado sobre as quais se debruça seu egrégio Plenário, terá repercussões das mais expressivas sobre a segurança jurídica dos investimentos internacionais no Brasil, pois seus reflexos irão orientar a hermenêutica futura das convenções para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda, mormente quanto à aplicação do citado artigo 24, quanto aos efeitos decorrentes do princípio de não discriminação.

Fundamental, assim, demonstrar a necessária observância do *conteúdo essencial do princípio de não discriminação*, o qual deve ser preservado sempre na aplicação das regras vertidas em lei ou tratado internacional, na interpretação das regras internas de cada tratado, como é o caso daquele firmado entre Brasil e Suécia. Dito de outro modo, está-se, sim, em nosso entender, diante de caso no qual prevalece o dever de concretização de princípio constitucional da não discriminação (art. 150, II) e, ao mesmo tempo, de princípio especializado do direito internacional (art. 24), a exigir a preservação da segurança jurídica na aplicação e criação de normas individuais e concretas de tributação.^[1] Avança-se, desse modo, para uma afirmação material do princípio de não discriminação. E, nesse particular, avulta em importância a segurança jurídica dos princípios, compreendida como medida de efetividade de direitos e liberdades fundamentais.



Princípios são normas *lato sensu* de direito positivo que prescrevem valores objetivos, relativos e vinculantes para todo o sistema jurídico, com ou sem limitação a específicas regras ou subsistemas, obrigam ao máximo de observância e efetividade e vedam condutas em sentido contrário ao seu conteúdo essencial.

O emprego dos princípios com abertura para uma hermenêutica construtivista, porque voltada para a construção do conteúdo essencial dos princípios, afirma a segurança jurídica material esperada na aplicação das regras jurídicas. A segurança jurídica como garantia dos princípios é um traço marcante do constitucionalismo do Estado Democrático de Direito e essa garantia efetiva-se, como método preponderante, pela concretização dos princípios, na sua máxima observância ou “otimização”.^[2]

Como sabido, os princípios concorrem para a decisão criadora de regras (no caso das fontes) ou para a decisão de observância das regras (função de orientação das condutas). Daí a importância de construção do *conteúdo essencial* dos princípios, ao que se exige a observância dos condicionantes de aplicação dos respectivos valores jurídicos.

Portanto, a segurança jurídica dos princípios aperfeiçoa-se por uma adequada determinação do conteúdo essencial dos princípios, como norma que tem por finalidade realizar valores (i), seguida da efetividade dos meios de concretização (ii).

Os valores devem ser *concretizados*. Como *finalidade* das normas jurídicas, cabe ao intérprete dirigir a aplicação das normas segundo os valores que a sociedade quer ver concretizados, como ressalta Christophe Grzegorzcyk, nos termos da Constituição e das leis de todo o ordenamento jurídico.^[3] Ao procedimento de produção de normas em conformidade com os princípios que informam a aplicação de regras dá-se o nome de “concretização (ou efetividade) dos princípios”. Não basta, pois, que o conteúdo essencial seja devidamente delimitado. Este é um passo importante na efetividade da garantia de segurança jurídica dos princípios, quanto à aferição da “certeza” do seu conteúdo e, por conseguinte, à compreensão do âmbito material possível de otimização. Determinado o conteúdo essencial dos princípios, a ser observado nas suas máximas possibilidades, a cada ato de aplicação do direito positivo, deve-se, assim, promover sua “concretização”.

Ora, o legislador, como qualquer outra autoridade, não tem autorização para afetar o *conteúdo essencial* de direitos ou liberdades fundamentais. O “essencial” dos direitos é algo que demanda demarcação de delimitações, mas não de limites imanescentes.^[4] Por isso, deve-se buscar a exata delimitação do seu conteúdo na interpretação.

Nesse sentido, transcrevemos a lição do Ministro Gilmar Mendes:^[5]

“Portanto, a doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a *compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade*.”

Nenhum direito fundamental, portanto, pode ser restringido, limitado ou alterado por lei, tratado ou ato infraconstitucional, sob pena de se ter a negação dos limites da própria noção de rigidez constitucional.



Por conseguinte, impõe-se o dever de reação do ordenamento à inconstitucionalidade violadora dos limites típicos do direito fundamental. A limitação é possível, mas desde que venha autorizada pela Constituição expressamente (i), que esta confira ao legislador o direito de promover algum tipo de restrição (ii) ou que, na necessidade de conciliar (iii) os exercícios de direitos, garantias ou liberdades incondicionais e ilimitados de todos, sejam atendidos os pressupostos da proporcionalidade, da necessidade, utilidade e proibição de excesso.

Por tudo isso, é dever do intérprete dos tratados, e, em especial, do Art. 24 da Convenção Brasil – Suécia, a aplicação do princípio da não discriminação em conformidade com os valores do texto constitucional do art. 150, II, além dos demais conteúdos legais que tratam da proteção ao capital estrangeiro. Nenhum artigo da Convenção ou de lei interna pode ser aplicado, desse modo, em desalinho com os valores albergados pelo ordenamento, como a eficácia do princípio de não discriminação. Daí a necessidade de delimitação do seu *conteúdo essencial e concretização*.

Não admitir a possibilidade de delimitação do conteúdo essencial dos princípios tornaria a vida dos sujeitos submetidos a uma dada Constituição impossível, por não saberem previamente como identificar seus direitos. O exercício do STF, na interpretação e construção dos princípios, orienta-se nesse sentido delimitador e concretizador. Por isso, qualquer interpretação que se faça dos direitos fundamentais deve iniciar-se pela pré-compreensão dos valores envolvidos, com vistas à determinação dos conteúdos essenciais dos direitos e liberdades, e pautar-se pelo exame do caso concreto, como bem o examina Konrad Hesse. Não há possibilidade mais coerente com o método sistemático e pragmático de interpretação do que essa correlação.

Pois bem. A situação jurídica questionada reporta-se à distribuição de lucros (investimento de capital estrangeiro, portanto), praticada pelas sociedades brasileiras para a sócia domiciliada no exterior (Suécia), relativamente aos lucros auferidos no ano base de 1993, sobre os quais ambas as sociedades foram tributadas pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, pelo lucro real, no final do referido exercício, e em seguida, no ano de 1994, quando da distribuição de tais lucros, pela retenção na fonte correspondente a 15%, realizando a dupla tributação econômica que à época via-se admitida.

Esta tributação na fonte estava autorizada pelo art. 77, da Lei nº 8.383/91, “in verbis”: *a partir de 1º de janeiro de 1993, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-Lei n. 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento. Ou nos termos do art. 756, do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (Regulamento do Imposto sobre a Renda): Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os lucros ou dividendos distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.*

A distribuição de lucros sujeitava-se à tributação, mas unicamente quando os beneficiários fossem *não residentes*, e esta é a razão da inconformidade da *Holding Sueca*, na medida em que, ao investir no Brasil, o fez ciente de que haveria um regime de *segurança jurídica* que lhe protegeria contra qualquer *discriminação* do capital estrangeiro, nos termos do art. 2º, da Lei 4.131/62, que vedava qualquer discriminação, afora os casos previstos nesta Lei; além do art. 24, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional, bem assim, do princípio da igualdade e da não discriminação em matéria



tributária.

Cuidava-se, pois, de regime de tributação introduzido exclusivamente para os lucros e dividendos distribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, sem aplicação aos residentes no Brasil, incidência discriminatória e que foi corrigida pelo art. 2º, da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, para abranger também os residentes, “*verbis*”: *Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.*

Exatamente para os propósitos de eliminar a dupla tributação entre distribuição de lucros (sociedade) e percepção dos dividendos (sócios), o § 1º, do art. 2º, da Lei nº 8.849/94, modificado pela Lei nº 9.064/95, institui um duplo mecanismo para eliminar o efeito da *dupla tributação econômica*, entre a tributação sobre o ato de *distribuição* pela pessoa jurídica (*i*) e a que incidiria, *a posteriori*, sobre a renda auferida pelos sócios, pessoas físicas ou jurídicas (*ii*), mediante a introdução de um duplo regime de creditamento (pessoa física) e de compensação (pessoa jurídica):

1. *dedução*, sob a forma de crédito de imposto, para abater do imposto sobre a renda do beneficiário, pessoa física; e
2. *compensação* com o IRPJ a recolher no ano base de distribuição, no caso de pessoa jurídica, como antecipação.

Comprovava-se, assim, o equívoco do art. 77, da Lei nº 8.383/91, mesmo que esse regime somente viesse a ter aplicação quanto às distribuições dos lucros apurados a partir de 1994, mantido o exercício de 1993 submetido à discriminação. Logo em seguida, ao final de 2005, veio publicada a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo art. 10 eliminou totalmente a possibilidade de dupla tributação, ao declarar a não incidência do IRPJ (por retenção na fonte) sobre a distribuição de rendimentos societários aos beneficiários, sejam estas pessoa física ou pessoa jurídica, residente ou não residente no País.

No caso em tela, a questão jurídica funda-se na aplicação do *princípio da não discriminação tributária*, previsto no art. 150, II, da CF (*i*), do regime não discriminação do capital estrangeiro, decorrente do art. 172, da CF, e do art. 2º, da Lei nº 4.131/62 (*ii*), e bem assim no princípio de não discriminação do art. 24, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional, firmada entre Brasil e Suécia, por força do art. 98, do Código Tributário Nacional – CTN, pela prevalência que este garante aos acordos internacionais em matéria tributária, haja vista a competência para dispor sobre “legislação tributária”, conferida pelo inciso III, do art. 146, da CF (*iii*).

Na solução desse caso, dois fundamentos não podem ser olvidados.



Primus, está-se diante de distribuição de lucros decorrente de investimento de *capital estrangeiro* no Brasil. Consequentemente, não se pode avaliar qualquer distinção entre critérios de conexão para fins tributários sem considerar os critérios de conexão relativos ao *capital estrangeiro*, para os fins de exame da existência ou não de discriminação. Ora, se a Constituição atribui à Lei equiparar ou não o investimento estrangeiro ao capital nacional, e esta prefere a equiparação, vedada qualquer hipótese de discriminação, aperfeiçoa-se o elemento de comparabilidade do art. 150, II da CF, que nada tem que ver com alguma diferenciação entre “residência” e “nacionalidade”.

Secundus, para os fins de tributação da renda de pessoa jurídica, no Brasil, não há qualquer distinção entre “residência” e “nacionalidade”. Na espécie, não se trata de tributação de pessoa física, mas da distribuição de lucros e percepção de dividendos por *pessoas jurídicas*. Com isso, se o critério de aplicação do art. 150, II, não se pode pautar por distinção que o próprio legislador interno desconhece e, por conseguinte, o art. 24, da Convenção entre Brasil e Suécia reporta-se aos “nacionais”, isto abrange igualmente critérios de tratamento pautados pela “residência”, dada a ausência de outros critérios diferenciadores no próprio texto do art. 24, e de modo expresso.

Com relação ao *primeiro* fundamento, o Recurso Extraordinário interposto pela União contra o Acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 426945/PR, cuja ementa segue transcrita, impõe o seu exame conjunto com o da equiparação jurídica entre capital nacional e estrangeiro, pois este foi o elemento determinante daquela decisão do STJ, assumido como elemento de *discrimen* do princípio de não discriminação do art. 150, II, da CF, a saber:

“TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.

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

— *O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF), legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.*

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

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

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



GATT.

— Recurso especial provido.”

Quanto ao *segundo*, não há dúvidas de que o critério de conexão de “residência” não se pode impor como alguma especialidade em relação ao de “nacionalidade”, porquanto este não se veja assumido pela legislação com alguma distinção, por se tratar de medida para aplicação de “princípio”, sob o pálio de âmbito material de maior abrangência e porque a lei de capital estrangeiro faz equiparar os sujeitos, para os fins de proteção contra “discriminações”, pelo critério da “residência”.

Entendemos que esta diferenciação de tratamento amplia a inconstitucionalidade, tanto em termos materiais quanto em termos formais.

Em *termos materiais*, a inconstitucionalidade decorre do inequívoco prejuízo ao *princípio de não discriminação tributária*, do art. 150, II (i), que prescreve, expressamente, ser vedado *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*; e violação do previsto no art. 172, da CF (ii), por este exigir que a *Lei incentivar os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros*, pelo ensejo da aplicação do art. 2º, da Lei nº 4.131/62, que assim dispõe: “ao *capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei*”.

E, no plano *formal*, pela contrariedade ao art. 146, III, da Constituição (iii), que confere à Lei Complementar competência para dispor sobre *Legislação Tributária*, e, o CTN, nesta função, ao cuidar dos tratados internacionais, garantiu-lhes efeito de prevalência, razão pela qual deveria ser também observado o art. 24, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional, firmada entre Brasil e Suécia, naquilo que dispõe sobre o *princípio da não discriminação*.

Em termos materiais, os não residentes, pelo “capital estrangeiro”, encontram-se sujeitos ao regime da Lei nº 4.131/62, que foi recepcionada pelo art. 172, da Constituição e cumpre, integralmente as funções deste, ao prescrever que “*a lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivar os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros*”. E esta eficácia de recepção presta-se igualmente à definição dos critérios de conexão, que se alinham com aqueles de residência. Não se diferenciam regimes entre residência e nacionalidade, tratando-se de pessoas jurídicas.

A definição legal adotada para o conceito de “capital estrangeiro” encontra-se no artigo 1º da Lei 4.131/62^[6], com a seguinte redação:

“*Consideram-se capitais estrangeiros os bens, máquinas e equipamentos entrados no Brasil sem dispêndio inicial de divisas, destinados à produção de bens ou serviços, bem como os recursos financeiros ou monetários, introduzidos no País, para aplicação em atividades econômicas, desde que, em ambas as hipóteses, pertençam a pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior.*”

Em face do critério de conexão (subjetivo) que se presta para qualificar o conceito de “capital estrangeiro”, seu titular só poderá ser *pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior (não residentes)*



. E, a partir dessa delimitação subjetiva, afirma-se o referido princípio de equiparação encontra-se afirmado nos termos dos artigo 2º da Lei 4.131/62, *in verbis*:

“Ao capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei.”

Logo, enquanto não revogada a Lei 4.131/62, ao mencionar que se encontra vedada qualquer hipótese de discriminação não prevista na respectiva Lei, esta seguirá exercendo as atribuições de uma autêntica norma de sobredireito, com eficácia para todo o sistema jurídico, inclusive sobre o legislador tributário. E, assim, ao criar mecanismos de tratamentos discriminatórios em matéria tributária contra sócio ou acionista não residente, ou mesmo sobre a utilização de capital estrangeiro nas atividades da empresa, isso equivalerá indiretamente, a discriminar empresas nacionais entre si, tratando diversamente sociedades cuja composição societária possua investimentos de residentes ou domiciliados no exterior, ou aplique capital estrangeiro nas suas atividades, quando o fator de discriminação seja objetivo e não subjetivo.

A presença de mecanismos discriminatórios sobre empresas nacionais, mormente de natureza tributária, pelo simples fato de serem controladas por capital estrangeiro ou utilizarem, de algum modo, capital estrangeiro, não está autorizada pela Constituição vigente, em face de todos os preceitos sobre as liberdades e garantias da ordem econômica.

Ora, no caso do capital estrangeiro, porque o artigo 2º da Lei 4.131/62 determina a equiparação de tratamento entre residentes e não residentes, o pressuposto da “situação equivalente” do artigo 150, II, da Constituição, queda-se plenamente atendido, sendo cabível reclamar sua aplicação naquelas hipóteses em que o detentor de capital estrangeiro esteja submetido à incidência de tributo ou a dever formal que tenha como consequência um resultado mais gravoso para aquele sujeito, apenas motivado pelo critério da residência. Tem-se, ainda, razão de natureza *objetiva*, em vista a parte final do inciso II e corolário da anterior, quando diz que estará garantida a uniformidade de tratamento tributário ao contribuinte *independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*. É dizer, a qualificação de “capital estrangeiro” não poderá servir como critério de discriminação para atribuir um regime tributário desigual, mais gravoso, especialmente nos casos de aplicação de capital estrangeiro sob a forma de investimento societário.

Retomando o aspecto formal, no direito tributário brasileiro, por força superioridade hierárquica que a Constituição atribui às *normas gerais em matéria de legislação tributária*, conforme o artigo 146, III, da CF, vigora o princípio de prevalência de aplicabilidade das convenções internacionais, tendo em vista o artigo 98, do Código Tributário Nacional, o qual prescreve: *“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*.

Duas são as funções deste art. 98 do CTN: i) *recepção* sistêmica das normas convencionais e, quanto à ii) *execução* destas, um comando comportamental — modalizado como “proibido” — destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração *in fieri*, por via unilateral, do quanto fora pactuado, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars* — o que confirma o princípio da *prevalência de aplicabilidade*



de suas normas sobre o direito interno, como decorrência da aplicação do artigo 4º, da CF.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou-se neste sentido, no julgamento do RE nº 229.096, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, a saber:

“(…) 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988.

2. *O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).*

3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.” [\[7\]](#)

Como se não bastassem as considerações acima, que demonstram a incompatibilidade da tributação prevista no artigo 77 da Lei 8.383/91, em face do princípio da não discriminação, a exigência do IRRF aqui tratada ofende também o artigo 24, parágrafo 4º da Convenção Brasil – Suécia, *verbis*:

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

2. *O termo "nacionais" designa: a) todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um estado contratante; b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num estado contratante.*

3. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um estado contratante possuir no outro estado contratante não será menos favorável do que as das empresas desse outro estado contratante que exerçam a mesma atividade.

Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um estado contratante a conceder às pessoas residentes do outro estado contratante as deduções pessoais, os abatimentos e reduções de impostos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. *As empresas de um estado contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por uma ou várias pessoas residentes do outro estado contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diversa ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas da mesma natureza desse primeiro estado.*

5. No presente artigo, o termo "tributação" designa os impostos de qualquer natureza ou denominação.”

O artigo 24, parágrafo 1º, deve ser interpretado conforme o conceito de “nacionais” estabelecido no § 2º



deste dispositivo. Para fins da aplicação da Convenção Brasil-Suécia são consideradas *nacionais* todas as pessoas jurídicas *constituídas de acordo com a legislação em vigor num estado contratante*. Esta definição coincide com a definição da *residência* dos contribuintes na legislação brasileira do imposto sobre a renda e justificar a tributação em bases universais. E todas as pessoas jurídicas constituídas de acordo com as leis brasileiras são nacionais, residentes e domiciliadas no país.

A cláusula geral da não discriminação proíbe expressamente que a *nacionalidade* seja adotada como critério para imposição de tratamento tributário diferenciado aos contribuintes. Veda, também, a *utilização de outros critérios que produzam os mesmos efeitos discriminatórios proibidos pela norma*.^[8] Se um Estado adotar expressamente a *nacionalidade* como critério discriminante, há direta e óbvia violação ao artigo 24 do modelo da OCDE. Mas isso ocorrerá também quando outro critério seja a este equiparado, como o da *residência*. E este é o caso da Convenção Brasil-Suécia.

Mas não só. Na adoção do parágrafo 1º do artigo 24 do modelo OCDE/92, O Brasil reservou-se ao direito de não incluir a expressão “em particular com respeito à residência”. Referida cláusula foi adotada após a revisão do modelo, em 23 de julho de 1992.^[9] Este ponto é de extrema relevância para o deslinde do caso presente, pois a Convenção Brasil-Suécia, celebrada em 1975, *não contém* esta ressalva e portanto, a *residência* do contribuinte não poderia ser um critério para admitir a discriminação perpetrada pelo artigo 77 da Lei 8.383/91.

A reserva manifestada pelo Brasil denota: (i) o reconhecimento de que a imposição de tratamento diferenciado com base na residência implicaria violação ao princípio da não discriminação do art. 24, § 1º; e (ii) a harmonia com os princípios constitucionais consagrados pelo nosso ordenamento, porquanto tratamento discriminatório com base na residência resultaria em típica ofensa ao artigo 150, II da CF e ao 2º da Lei 4.131/62.

Ademais, a interpretação dos tratados não pode ser guiada de outro modo.

As CDT dispõem de uma regra específica para a interpretação das respectivas normas convencionais, que é o artigo 3º, parágrafo 2º, que estabelece:

“Para a aplicação da presente Convenção por um Estado contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o sentido que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente convenção, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diferente”.

Observando atentamente as disposições deste artigo, de início encontramos a proposição: “*qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida*”. Por meio desta, o Modelo OCDE procurou demarcar o grupo de enunciados convencionais sobre os quais o procedimento hermenêutico deve se realizar exclusivamente no âmbito textual, i.e., sobre as expressões que encontrem definições expressas no texto da convenção, como é o caso das que figuram nos arts. 3º, § 1º, 10, § 3º, e 12, § 2º, do Modelo (estabelecimento permanente, residência etc.), com a aplicação dos critérios especiais de interpretação dos tratados internacionais.

Diversamente, tratando-se de expressões que *não* estejam expressamente definidas pelo texto convencional, estas “*terão o sentido que lhes forem atribuídos pela legislação desse Estado contratante relativa aos impostos que são objeto da presente convenção*”



”. Para tais expressões, dada a natureza e peculiaridades que as envolvem, o artigo faz um reenvio à legislação interna dos países contratantes. Logo, também é admitida a utilização dos conceitos previstos pela legislação em vigor, ainda que estes tenham sido fixados por normas não tributárias, como é o caso da lei de capital estrangeiro.^[10]

O conceito de “nacional” está expressamente previsto no texto da Convenção Brasil – Suécia, no artigo 24, parágrafo 2º: “*O termo "nacionais" designa: a) todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um estado contratante; b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num estado contratante.*”. Este é o conceito que deve ser atribuído para a interpretação do princípio da não discriminação e não a definição das leis internas dos Estados contratantes.

Não obstante, na legislação interna, o Código Civil estabelece o conceito de nacionalidade para as pessoas jurídicas em seu artigo 1.126 adota critério semelhante, *verbis*:

“Art. 1.126. É nacional a sociedade organizada de conformidade com a lei brasileira e que tenha no País a sede de sua administração.

Como se depreende, são dois critérios para que a pessoa jurídica seja considerada “nacional” do Brasil: (i) constituição na forma das leis brasileiras e (ii) sede de administração localizada no território nacional.

A legislação tributária, porém, não estabeleceu um conceito preciso para “residência” das pessoas jurídicas. Determina, apenas, que são contribuintes do imposto sobre a renda no Brasil, nos termos do artigo 147 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99, veiculado pelo Decreto 3.000/99): (a) as pessoas jurídicas que tem *domicílio* no Brasil; e (b) as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior.

O precitado artigo 147 refere-se ao domicílio civil e não ao domicílio fiscal do artigo 212 do RIR/99, regra de praticabilidade que serve apenas para conferir competência fiscalizatória às diversas unidades regionais e locais da Receita Federal do Brasil. O domicílio das pessoas jurídicas é, nos termos do art. 75, IV, do Código Civil “o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos”. Nos termos do art. Art. 1.134 do Código Civil, “*sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, funcionar no País, ainda que por estabelecimentos subordinados*”. Em conclusão, tem-se, é certo, incontestemente direito fundamental (não discriminação) afetado por restrição tributária desnecessária e não autorizada pela própria Constituição, o que demonstra a desproporcionalidade da medida.

Aqui o tratamento diferenciado é absolutamente desproporcional, na medida em que dividendos distribuídos para beneficiários não residentes eram tributados à alíquota de 15% e os dividendos remetidos a beneficiários residentes, *isentos*. Os residentes e não residentes — ambos na condição de sócios de pessoas jurídicas brasileiras — manifestavam idêntica capacidade contributiva, no entanto os últimos quedavam-se sujeitos a tributação diferenciada e mais gravosa.



No âmbito da Convenção Brasil-Suécia, o parágrafo 4º, do artigo 24, da presente Convenção, dispõe que as empresas de um Estado contratante cujo capital seja possuído ou controlado, em sua totalidade, ou em parte, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado contratante, não serão submetidas, no primeiro Estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente mais onerosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitas outras empresas análogas do primeiro Estado. Este parágrafo alcança as “empresas”, *per se*, bem como o tratamento divergente entre sócios ou acionistas que equivaleria ao mesmo efeito. Uma interpretação de tal ordem restritiva implicaria uma contradição com o parágrafo 3º da própria convenção, ao estabelecer um tratamento mais favorável aos nacionais que preferissem atuar mediante o uso de filiais ou de sociedades de fato, qualificadas na linguagem do Direito Internacional Tributário como “estabelecimento permanente”, na medida em que *a tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possuir no outro Estado Contratante não será menos favorável do que as das empresas desse outro Estado Contratante que exerçam a mesma atividade*. O princípio de neutralidade tributária à escolha do modelo societário, veda que se possa adotar tais regimes discriminatórios dentro do próprio art. 24, do tratado, porquanto “sócio” e “matriz” encontram-se em situação equivalente quanto ao “investimento em capital estrangeiro”. Esse, inclusive, é o fundamento do conceito de transparência fiscal, usado quando a legislação tributária pretende imputar ao sócio, diretamente, os lucros obtidos por empresa da qual ele seja majoritário, equiparando-a a uma típica filial, para superação da separação patrimonial que deveria existir entre pessoa jurídica e seus sócios.^[11]

Nos termos da legislação brasileira o conceito de residência e nacionalidade das pessoas jurídicas confundem-se ao longo de sua aplicação. Na forma dos artigos 75, 1.126, 1.134 do Código Civil e o art. 147 do RIR/99, reitera-se, (i) uma pessoa jurídica nacional do Brasil será sempre residente e; (ii) uma pessoa jurídica não residente será sempre estrangeira. Desse modo, o critério de comparabilidade e *discrimen* do artigo 150, II, da CF não se coaduna com qualquer distinção entre “residência” e “nacionalidade”, devido à equiparação da legislação de capital estrangeiro, o que coloca contribuintes brasileiros e estrangeiros na mesma posição, quando se trata de distribuição de lucros de empresas constituídas no Brasil aos seus sócios.

Os referenciais a partir dos quais será feito o juízo de igualdade impõe, portanto, a observância ao princípio da proporcionalidade, entre o *discrimen* eleito pela regra e a finalidade normativa, afinal, o princípio da proporcionalidade postula uma racionalidade da relação entre os meios utilizados e os fins perseguidos.^[12] O critério discriminante, neste caso, pela distinção entre residência e nacionalidade, seria desnecessário, inadequado e desarrazoado às necessidades perseguidas pela norma em comento, dados os argumentos de prevalência da equiparação entre nacionais e residentes para o capital estrangeiro, a prevalência dos tratados sobre a lei interna, e a equivalência que o art. 24 da Convenção Brasil-Suécia perfaz entre nacionais e residentes, para garantir idêntico tratamento nas relações tributárias. Por tudo isso, qualquer diferenciação de regimes, como o que se verificou na espécie, incorre em afetação ao art. 150, II, da CF, haja vista tratar de forma diferente contribuintes que se encontram em situação equivalente.

^[1] Para maiores considerações, veja-se: TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*.



São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 521 e ss.;

[2] Robert Alexy assim define princípio: “Princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes” (ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90).

[3] “Par conséquent, on ne peut faire de la notion de justice la finalité du droit, sans ajouter que le ‘sien’ qui apparaît dans la formule que nous venons de citer signifie ‘conforme aux valeurs reconnues au sein d’un groupe social régi par le droit’” (GRZEGORCZYK, Christophe. Théorie générale des valeurs et le droit: Essai sur les prémisses axiologiques de la pensée juridique. Paris: LGDJ, 1982, p. 268).

[4] MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio-Luis. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 133.

[5] MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. *Revista Dialogo Jurídico*. Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº. 5, agosto, 2001.

[6] Além deste diploma legal, ver a Lei nº 4.390/64 e Dec. nº 55.762/65.

[7] RE 229096/RS, Relator Min. Ilmar Galvão, Relatora p/ Acórdão Min. Carmen Lucia, j. 16.08.2007, Tribunal Pleno, DJe 065, 10.04.2008.

[8] WOUTERS, Jam. *Principle of non-discrimination in European Community Law*. EC tax review, 1999/2; VAN RAAD, Kees. *Issues in the Application of Tax treaty non-discrimination clauses*, BIFD 1988/8-9, p. 347-352. OKUMA, Alessandra. Princípio da não discriminação e a tributação das rendas de não residentes no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 255-285; _____. *Princípio da não discriminação internacional no direito brasileiro*. São Paulo: PUC, s.d. 361p. GARCIA NOVOA, César. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 339-370; AMATUCCI, Fabrizio. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Padova: CEDAM, 2003. 292p.;

[9] Em 1997, foi publicada a atualização do modelo OCDE em que constam as reservas e observações



feitas por não membros daquela organização: Brasil, Argentina, Estônia, Malásia, Eslováquia, Vietnã, Bielorrússia, Israel, Filipinas, África do Sul, Letônia, Romênia, Tailândia, China, Lituânia, Rússia e Ucrânia.

[10] BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OCDE Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*. London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 151.

[11] “A pessoa física tem materialidade e a pessoa jurídica também. Na primeira, o corpo; na segunda, a situação, o território. Diz-se que as pessoas físicas são pessoas naturais, ao passo que as pessoas jurídicas são artificiais, só existindo em função do sistema jurídico que as congrega”. CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (Universalidade). In: IBET. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 667.

[12] Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 315; TIPKE, Klaus *et al.* *Direito tributário*. Trad. port. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris: 2008, p. 270.

Date Created

01/02/2012