

CONVÊNIO COM EMBAIXADA BRASILEIRA
PARA PROMOÇÃO CULTURAL - REMESSA DE
RECURSOS SEM INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE
RENDA NA FONTE À LUZ DO ARTIGO 690,
INCISO XI, DO RIR - OPINIÃO LEGAL

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de
Direito Econômico e de Direito Constitucional

CONSULTA

Consulta-me a FUNDAÇÃO ARMANDO ÁLVARES PENTEADO - FAAP, por sua eminente advogada Iliana Graber, o seguinte:

"Vimos formular ao I. colega, uma consulta em nome de nossa cliente Fundação Armando Álvares Penteado FAAP, objetivando determinar as implicações de ordem tributária, nas remessas a serem efetuadas ao exterior, originadas na celebração de um convênio com o Ministério das Relações Exteriores para comemoração dos 500 anos do Brasil, em Londres, Inglaterra, em contratações a serem celebradas ao amparo da Lei nº 8313/91, e também sem os benefícios fiscais da mesma, tudo a teor do convênio anteriormen-

te celebrado com o mesmo Ministério, para as obras de restauro do Palácio Pamphili – Sede da Embaixada do Brasil em Roma e propriedade da União.

O projeto PRONAC já foi aprovado pelo Ministério da Cultura.

A FAAP estará recebendo quantias a título de patrocínio, mantendo uma contabilidade específica para essa finalidade, bem como uma conta bancária especialmente destinada aos recursos captados, nos mesmos moldes do projeto anterior.

Ainda em consonância com o mesmo, a FAAP estará celebrando outro CONVÊNIO com a Anglo Brazilian Society, que é uma sociedade inglesa de natureza filantrópica, regida por legislação específica que lhe concede isenção ou imunidade de tributos.

Objetivando afastar qualquer problema de natureza tributária, formulamos ao Sr. Secretário Adjunto da Receita Federal, Dr. Edson Vianna de Brito, uma consulta reiterando o entendimento anterior da própria Receita Federal, manifestado na NOTA/MF/SRF/COSIT/DIRPJ nº 48, de 11/02/2000, de não-incidência de Imposto sobre a Renda retido na fonte nas remessas ao exterior, uma vez que, em sendo necessário o recolhimento de tributos, o orçamento do projeto deverá ser elevado a níveis compatíveis.

A Receita Federal ofereceu uma resposta incluindo uma análise a respeito de dotação orçamentária específica, manifestando-se pela inviabilização da não-incidência da retenção, nas aludidas remessas.

Vimos consultar o prezado colega, com a lavra de mera opinião legal, a respeito da não-incidência de imposto sobre a renda nas remessas efetuadas ao amparo de projeto cultural aprovado pelo PRONAC, bem como da não-incidência nas remessas efetuadas para pagamento de projetos culturais, mesmo sem aprovação do PRONAC, e ainda manifestar-se a respeito das considerações da Receita Federal.

Seguem, em anexo, cópias da consulta, da resposta da Secretaria da Receita Federal e dos convênios".

RESPOSTA

A Embaixada Brasileira em Londres celebrou convênio com a consulente objetivando a realização, em Londres, do Festival Brasil 500 Anos, que prevê um conjunto de eventos de natureza artística e cultural na Inglaterra.

Tal convênio permitirá a obtenção de patrocínios sob o pálio da lei 8313/91 (Lei Rouanet), através de projeto elaborado e submetido ao Ministério da Cultura

(Pronac - Programa Nacional de Apoio à Cultura), assim como de outras doadoras desinteressadas em benefícios fiscais¹.

Não é a primeira vez que a consultante, em prol da cultura e da imagem do país no exterior, assina convênio com embaixadas brasileiras, já o tendo feito com a de Roma para restauração do histórico edifício, que é sede da representação diplomática na Itália, tendo não só seu projeto sido aprovado, como a Receita Federal, por seu eminente Secretário, Prof. Everardo Maciel, em resposta à consulta, declarado que todas as remessas para tal finalidade estavam protegidas pela desoneração constante do artigo 690 do RIR, inciso XI, nos termos que se segue:

"15. Ao se admitir o enquadramento do art. 690 como isenção tributária, além do requisito de lei específica anterior, seria necessária a elaboração de ato administrativo complementar reconhecendo o benefício - na forma de Ato Declaratório -, tendo em vista as disposições do art. 179, do Código Tributário Nacional:

"Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada em cada caso por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato de sua concessão².

16. Identifica-se, no entanto, que, nesse caso, o legislador quis excluir do campo de incidência as remessas para fins culturais - como uma das situações sobre as quais não há retenção de imposto de renda na fonte -, deixando clara sua intenção ao aplicador da legislação tributária (RIR) e dispensando-o de qualquer ato administrativo complementar. Considera-se, dessa for-

¹Rogério Vidal Gandra da Silva Martins escreve: "Tanto a Lei 8313/91 quanto o Decreto 1494/95 primam pela tecnicidade de redação bem como pela preocupação em dilatar os conceitos de "atividade cultural" e "atividade artística". abrangendo nestes não apenas as formas tradicionais de manifestações mas também atividades congêneres, evitando, desta forma, uma limitação de incentivos em virtude de possível questionamento se determinada atividade é ou não artística ou cultural" (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 11, Ed. Revista dos Tribunais, ano 3, abril/junho de 1995, p. 134).

²Walter Barbosa Corrêa lembra que: "Aparentemente este artigo cuida apenas das isenções especiais, ou seja, aquelas que, em oposição às isenções gerais, aplicam-se, especificamente, a uma ou algumas pessoas ou coisas. Essa primeira impressão deriva da fórmula escolhida pelo legislador de referir-se a "isenção não concedida em caráter geral". Entretanto, o exame mais acurado do texto leva o intérprete a verificar que se trata de isenção em caráter especial com condição.

Aliás, como já se viu no comentário do art. 175, as isenções especiais não se confundem com as condicionais, pois aquelas estão relacionadas a certas pessoas ou coisas, enquanto estas são conferidas em função de evento futuro e incerto. Nada obsta, porém, que a isenção seja ao mesmo tempo especial e condicional. Ora, se cumpre à autoridade competente examinar, previamente, não só o preenchimento dos requisitos, como, ainda, a ocorrência da condição, percebe-se que a lei está regulando isenções com dois caracteres diferentes (especial e condicional), que foram unidas no texto legal pelo conectivo "e" (Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1998, vol. II, p. 443/444).

ma, que a dispensa de retenção na fonte prevista na forma do art. 690 é hipótese de não-incidência tributária.

17. Em vista dos argumentos apresentados, conclui-se que não se sujeitam à retenção de imposto de renda na fonte as remessas para o exterior destinadas à consecução das obras de restauração da Embaixada do Brasil em Roma, conforme previsão do art. 690, inc. XI, do RIR/99" (grifos meus).³

Na certeza de que seria idêntica a resposta, formulou, mais para efeitos documentais, igual consulta tendo por objeto o novo convênio, de finalidades culturais equivalentes, agora com a Embaixada de Londres. Obteve, todavia, resposta diversa, nos termos seguintes:

"17. Dessa forma, por corresponderem a recursos obtidos a título de doação à Embaixada, destinados a projeto de cunho cultural, as remessas destinadas ao exterior para cobertura do evento Festival Brasil 500 Anos estão amparadas pelo art. 690, do Regulamento do Imposto de Renda, dispensadas, portanto, de retenção na fonte.

18. Entretanto, os pagamentos realizados pela Embaixada, quer por si própria, quer por intermédio da FAAP ou da ABS, conforme as disposições dos Convênios firmados, com recursos originários de doadores residentes ou domiciliados no Brasil ou de recursos transferidos por destaque orçamentário, terão o seguinte tratamento, quanto ao imposto de renda na fonte.

18-1. Não se sujeitam à sua incidência os pagamentos efetuados a pessoas físicas residentes no exterior, por serviços prestados durante o evento (art. 687 do RIR/99), bem assim aos efetuados na aquisição de materiais ou equipamentos⁴.

³Vale a pena relembrar a sempre presente lição de Rubens Gomes de Souza para que se compreenda o perfil fenomênico da isenção: "Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento" (grifos meus) (Compêndio de legislação tributária, ed. póstuma, Resenha Tributária. 1975, p. 97).

⁴O artigo 687 do RIR, assim redigido: "Estão isentos do imposto de que trata o art. 682 os rendimentos pagos a pessoa física residente ou domiciliada no exterior por autarquias ou repartições do governo brasileiro situadas fora do território nacional e que correspondam a serviços prestados a esses órgãos (Lei 9250, de 1995, art. 29)", cuida de "isenção", não se referindo às hipóteses de "não-incidência". É o próprio inciso 18-1 da consulta referiu-se à "não sujeição"! Aliomar Baleeiro ensina: "Já vimos que a isenção não se confunde com a imunidade, nem com a não-incidência. A imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos. Será inconstitucional a lei que, transgredindo a imunidade, tributar a pessoa, coisa ou fato preservado por uma disposição do Estatuto Político. A imunidade veda que a lei determine, em certo caso, o nascimento da obrigação tributária.

18-2. Sujeitam-se à sua incidência, à alíquota de 25% os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, pela prestação de serviços (art. 682, inciso I, do RIR/99).

19. Quanto aos recursos decorrentes de doações porventura recebidas de pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, não há incidência do imposto de renda brasileiro, independentemente de qualidade do beneficiário do pagamento ou de sua destinação⁵.

20. Por último, cabe alertar para os seguintes aspectos:

20-1. tendo em vista que o tratamento tributário se diferencia segundo o domicílio fiscal do doador (itens 18 e 19), os recursos oriundos de doações efetuadas por residentes ou domiciliados no exterior deverão ser controlados apartados dos demais;

20-2. a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte, devida na hipótese de que trata o item 18.2, é de responsabilidade da Embaixada, ainda que o pagamento seja efetivado pela FAAP ou pela ABS, ou seja, o recolhimento dar-se-á em seu nome;

20-3. propõe-se que os valores correspondentes ao imposto de renda na fonte retido sejam recolhidos em Agência do Banco do Brasil em Londres, caso os recursos efetivamente estejam disponibilizados nessa cidade, conforme se infere das versões de convênios apresentados.

20-4. deverão ser mantidos todos os documentos comprobatórios das doações recebidas e dos pagamentos efetuados, os quais deverão identificar a origem dos recursos, inclusive quanto à qualificação do doador ou recebedor e a natureza do pagamento, bem assim a documentação relativa à reversão do saldo à União;

A isenção decorre da lei e dirige-se à autoridade administrativa, excluindo do tributo decretado determinadas situações pessoais ou reais. A isenção veda a constituição do crédito tributário, mas deixa de pé as obrigações acessórias. No primeiro caso a isenção diz-se subjetiva (p.ex., aquela em favor das cooperativas). No segundo caso, ela é objetiva, como, p. ex., as das batatas para sementeira em relação aos impostos alfandegários, certos medicamentos em relação ao imposto de produtos industrializados etc." (grifos meus) (Direito Tributário Brasileiro, 10a. ed., Forense, 1981, p. 584-5).

Ainda aqui há confusão entre "não-incidência" e "isenção", pois cuida a autoridade de hipótese de "não-incidência", e dá-lhe tratamento de "isenção". Edgard Neves da Silva claramente distingue a "isenção" da "não-incidência": "Paralelamente ao fenômeno da incidência, encontra-se a figura da não-incidência. Esta se consubstancia naqueles fatos semelhantes aos colhidos pelo legislador na hipótese de incidência, mas aos quais, por vontade desse, não foi dada relevância jurídica. Por conseguinte, em ocorrendo, por não terem a natureza jurídica do fato gerador, inexistirá efeito tributário. São simples fatos econômicos. É a não-incidência pura e simples, na denominação de Souto Maior Borges.

A isenção, como figura jurídica de conteúdo negativo, tem como efeito fazer com que a matéria que era tributada —fiscalidade— deixe de sê-lo, deixe de gerar os efeitos da tributação. Esse fenômeno será explicado pela teoria jurídica de isenção" (Curso de Direito Tributário, vol. 1, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, 1997, p. 252).

20-5. objetivando evitar possíveis mal-entendidos, sugere-se que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços contratadas sejam previamente informadas da incidência do imposto brasileiro".

Sem entrar no mérito de que a pretensão da Receita dificultará o objetivo do Governo da União de celebrar o evento e expor a cultura do país na Inglaterra, como deseja, em momento em que é de extrema importância tal captação de confiança externa, não me parece que a mudança de orientação seja correta, como passo a demonstrar⁶.

Há evidente conflito entre a resposta à consulta relativa ao convênio com a Embaixada de Roma e aquela tendo por objeto o da Embaixada da Inglaterra, ambos os convênios de natureza cultural e objetivando compor uma imagem favorável do Brasil no exterior. A resposta à consulta sobre o convênio com a Embaixada italiana, entretanto, revela-se a correta, porque distinguiu a "isenção" da "não-incidência", de forma inequívoca⁷.

Estão os artigos 682, inciso I e 690, inciso XI, do RIR assim redigidos:

"Art. 682 Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no país, quando percebidos:

I. pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (D.L. 5844/43, art. 97, alínea "a");

"Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682 as seguintes remessas destinadas ao exterior:

⁶Hugo de Brito Machado esclarece: "Distingue-se a isenção da não-incidência porque a primeira é parcela que a lei retira da hipótese de incidência da regra de tributação, enquanto a segunda é excluída da tributação pela própria definição legal da hipótese de incidência". continuando: "Em resumo: a) Isenção é a exceção feita pela regra jurídica de tributação; b) não-incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configuram os pressupostos de fato. Pode ser: de fato, se resulta da clara inocorrência da hipótese de incidência da regra de tributação; de direito, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. Não se deve confundir a não-incidência de direito com a isenção. A não-incidência de direito é mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse seria o tributo devido" (grifos meus) (Curso de Direito Tributário, 5a. ed., Forense, 1992, Rio de Janeiro, p. 143/4).

⁷O artigo 175 do CTN está assim redigido: "Excluem o crédito tributário:

I. a isenção;

II. a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes". Regina Helena Costa claramente classifica a hipótese de isenção, como a de nascimento da obrigação tributária e exclusão do crédito: "O CTN coloca sob a rubrica "exclusão do crédito tributário" dois institutos absolutamente diversos em sua natureza, como ver-se-á nos comentários dos dispositivos seguintes. A semelhança entre eles existente é, grosso modo, pertinente aos efeitos, uma vez que, diante da isenção e da anistia, o contribuinte está exonerado de efetuar o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária, respectivamente" (Código Tributário Nacional Comentado, Revista dos Tribunais, 1999, p. 677).

....

XI. remessas para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como em pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemblados, e taxas de exames de proficiência" (grifos meus).

Nitidamente, o artigo 682 cuida de um caso de não-incidência. A dicção legislativa é:

"Não se sujeitam....."

e não

"Estão isentas...."

Enfocando a diferença entre os quatro principais institutos desonerativos do direito brasileiro, escrevi o seguinte:

"A especial importância dos quatro institutos de direito tributário decorre do fato de que, embora suas conseqüências se nivelem, isto é, a inexigibilidade fiscal é sua resultante prática, os fundamentos, assim como as tintas que os colorem, são distintos.

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

Compreende-se o desenho pretoriano, visto que os crônicos "déficits" públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que de reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória. A fim de fulminar tais conveniências exegéticas, o Supremo tem, reiteradamente, insistido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente. A publicidade obtida pelos próprios jornais, apesar de não constar expressamente do art. 19, inc. III, letra "d" da E. C. n. 1/69 nele foi incluída por força de decisões da mais alta Corte.

Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fis-

cal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independe, portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela lei maior".

A não-incidência, materialmente, se reveste da mesma estrutura. Não há nem nascimento da obrigação tributária, nem do crédito respectivo, em face de que as pessoas ou situações postas fora da imposição não geram, por seus atos ou ocorrências fáticas, nem obrigação, nos termos dos arts. 113 e 114 do CTN, nem crédito correspondente (arts. 139 e 142), que é o ingresso para o universo administrativo, em nível de conhecimento e ação, do vinculado fato gerador.

A diferença reside, todavia, na origem do instituto. Na hipótese de não-incidência impede-se o surgimento da obrigação e do crédito, porque o Poder tributante, que pode, não deseja poder. Tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua capacidade. Na imunidade, o Poder tributante não tem qualquer poder. Não abdica do exercício de nenhum direito, porque não tem nenhum direito à imposição.

Na não-incidência, o Poder tributante poderá preencher a área não acobertada por sua ação, sempre que o desejar, através de atos oriundos de suas casas legislativas, direta ou indiretamente.

Desta forma, a não-incidência se constitui no abandono do exercício da competência impositiva, não por falta de capacidade, mas por ato de príncipe, enquanto na imunidade tal exercício está definitivamente proibido. A não-incidência cria área provisória de afastamento da obrigação tributária, enquanto a imunidade, área definitiva.

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente.

Tal colocação decorre do art. 175 do CTN, assim redigido: "Art. 175 Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente".

O STF adotou a interpretação acima (nascimento da obrigação tributária e eliminação do crédito), a partir dos polêmicos casos de créditos escriturais de ICM nas importações de matérias-pri-

mas antes da E.C. 23/83. Negou, por outro lado, direito ao mesmo nas hipóteses de diferimento da incidência.

É que, no primeiro caso, a hipótese configurava-se como de isenção (nascimento da obrigação tributária e exclusão do crédito), razão pela qual a obrigação nascida gerava direito a crédito escritural, que não se confunde com crédito tributário.

No segundo, a hipótese ganhava a tonalidade de não-incidência, com o que a inexistência de nascimento da obrigação tributária acarretava o afastamento de pretensão direito a crédito escritural, inviável por força da não-incidência.

Desta forma, na isenção nasce a obrigação tributária, não nascendo o crédito tributário, vale dizer, a obrigação tributária existe, mas o Poder Tributante concede o favor ao contribuinte de não convertê-la em crédito tributário.

Esta é a razão pela qual a interpretação das isenções é literal (leia-se restritiva), nos termos do artigo 111 do CTN, assim redigido: "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I. suspensão ou exclusão do crédito tributário; II. outorga de isenção; III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

O poder que concede o favor é aquele com o direito a explicitar os limites da concessão, por sua casa legislativa, desde que não retirando o estímulo concedido por interpretações não restritivas, mas mutiladoras. Quem dá tem o direito de dizer como deu, mas não de dizer que não deu.

A última forma desonerativa de expressão é a que diz respeito à alíquota zero. Nesta forma, nascem obrigação tributária e crédito fiscal, mas tanto uma quanto o outro estão reduzidos a sua nenhuma expressão.

A alíquota, que pode ir de zero ao número desejado pelo Poder Tributante, respeitados os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da reserva absoluta e da capacidade contributiva, é apresentada em sua primeira conformação, que é o número zero, vale dizer, existe enquanto alíquota, mas os reflexos da imposição, do ponto de vista quantitativo, são nenhuns.

De rigor, todas as conseqüências inerentes às alíquotas quantificadas são aplicáveis à alíquota reduzida a sua expressão nenhuma, gerando nos tributos, a que se referem (não cumulativos), à exceção de algumas hipóteses do ICM a partir da E.C. nº 23/83, o direito aos créditos correspondentes aos períodos legalmente definidos e às operações anteriores à sua imposição.

Tal consequência decorre da natureza jurídica da alíquota zero, que, dentro do campo de atuação da competência impositiva, abrange espectro maior que o da própria isenção. Esta é apenas geradora de direito a crédito escritural, por força do princípio da não-cumulatividade que é constitucional, conforme orientação pretoriana. O crédito tributário, só constituível pelo lançamento, é excluído na isenção.

É que a alíquota zero não só vê o nascimento da obrigação tributária, como do próprio crédito fiscal, inconcebível sendo, pois, a negação de direito a crédito escritural das operações anteriores, nos períodos correspondentes, mesmo que a lei ordinária diga o contrário, posto que o princípio é de hierarquia superior.

Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência, não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade - ou na linguagem constitucional - da competência, a que tem direito o Poder Tributante. Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero, nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos a sua expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as quatro formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta⁸.

Nitidamente, a "isenção" não se confunde com "não-incidência", pois, naquela, nasce a obrigação tributária, enquanto na não-incidência não nasce a obrigação, sendo excluída ante o não exercício da competência, pelo próprio titular do direito de impor.

Por esta razão, o domínio vernacular é relevante para a dicção legislativa, visto que a utilização de um ou de outro vocábulo ou expressão, pode gerar ou não o nascimento da obrigação tributária. E, no caso concreto, à evidência, já que não posso passar um atestado de analfabetismo legislativo ao produtor da lei, devo concluir que não cuidou de hipótese de "isenção", mas de "não-incidência" ou seja, de "não-sujeição", como corretamente S. Exa., o Secretário da Receita Federal, expôs, na resposta à consulta sobre o convênio com a Embaixada romana.

É de se lembrar que o artigo 111 trata apenas das "isenções" - e não das "não-incidências" - figura em que a obrigação tributária nasce, sendo, entretanto, excluído o crédito tributário.

⁸Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 298/305.

É interessante notar que o art. 111 é voltado não às obrigações tributárias principais ou pecuniárias, mas aos **créditos tributários**. Estabelece a desoneração de **créditos tributários** e não a exclusão de **obrigações tributárias**⁹.

Com efeito, relembro que o artigo 111 está assim redigido:

"Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I. suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II. outorga de isenção;

*III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias"*¹⁰.

O seu primeiro inciso cuida da suspensão ou exclusão de créditos tributários que ocorre, de rigor, nas isenções, anistias, remissões. Não de "não-incidências" ou de "alíquotas zero", pois naquelas, não havendo o nascimento da obrigação, não pode, logicamente, o crédito nascer; nestas porque o crédito está reduzido a sua expressão nenhuma. O segundo dispositivo cuida de "outorga da isenção", a meu ver, hipótese já citada no inciso I, por força do artigo 175 do CTN, cuja redação repito:

"Excluem o crédito tributário:

I. a isenção;

II. a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes".

E o terceiro dispositivo é apenas um inibidor do surgimento do crédito tributário, pois as obrigações acessórias perdem essa natureza quando são descumpridas,

⁹O artigo 140 do CTN assim redigido: "As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão, ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem", foi comentado por Américo Lacombe como se segue: "Confirma este artigo a autonomia de crédito em relação à obrigação tributária, que permanece inalterada, ainda que possam ocorrer modificações no crédito. Havendo a exclusão da exigibilidade do crédito, teremos a existência da obrigação (debitum, schuld, relação de débito), sem correspondente crédito (obligatio, haftung, relação de responsabilidade). Excluída, no entanto, a relação de responsabilidade (obligatio, haftung, crédito tributário) perde o sujeito ativo o poder de agredir o patrimônio do sujeito passivo para forçar a prestação, isto porque extinguiu-se o elemento coativo da relação obrigacional. Subsistindo entretanto a obrigação (debitum, schuld, relação de débito), não poderá o sujeito passivo repetir caso tenha efetuado o pagamento. Se, no entanto, for extinta a obrigação (debitum, schuld, relação de débito) por qualquer que seja a razão, extingue-se, inexoravelmente, o crédito (obligatio, haftung, relação de responsabilidade) dela decorrente" (Direito Tributário 4, José Bushatsky Editor, 1976, p. 166).

¹⁰A.J. Franco Campos esclarece: "O Mestre Araújo Falcão distingue: **para a isenção - interpretação estrita, restritiva; incidência, não-incidência ou imunidade, a interpretação "é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive sistemático, teleológico etc., são admitidos"** (obr. Cit. p. 135)" (grifos meus) (Direito Tributário 3, José Bushatsky Editor, 1975, p. 224).

tornando-se principais e passando, a partir daí, a merecer o mesmo regime das imposições tributárias no concernente às multas e acréscimos, por força do artigo 113 do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" (grifos meus)¹¹.

Nos três casos, o artigo é dedicado à exclusão do "crédito tributário" e não da "obrigação tributária", até porque a obrigação tributária acessória não tem natureza pecuniária e, quando passa a ter, deixa de ser obrigação tributária acessória e passa a ser principal.

Ora, se o dispositivo não cuida de hipóteses de "não-incidência" e se só pode ser interpretado "literalmente", não se pode estender a "literalidade" do vocábulo "isenção" para os casos de "não-incidência" ou de "não-sujeição", pretendendo-se alargar a hipótese mencionada além dos estritos termos do texto complementar¹².

O artigo 111 do CTN não cuida de "não-incidência" e só pode ser interpretado "literalmente" para hipóteses que cuidem de "créditos tributários excluídos" ou de "impedimentos ao seu nascimento", no caso das obrigações tributárias acessórias.

O próprio argumento da "restritividade" da interpretação do artigo 111 do CTN, impede a ilação pretendida na segunda manifestação do Secretário — não hospedada na primeira — de estender, além de seus estritos limites, a técnica exegética para outras hipóteses não previstas no dispositivo complementar, que implicaria interpretação não "literal", mas "extensiva".

Ora, claramente, o artigo 690 do Regulamento prevê a "não-sujeição" das remessas para o exterior, ao imposto sobre a renda tanto por **pessoas físicas**, como

¹¹Tavares Paes escreve: "A obrigação tributária principal exsurge com o fato gerador ocorrido e tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. A obrigação acessória, não observada, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º).

Fique claro que uma pena, só por representar uma quantia em dinheiro, não passa a ser tributo (sobre este assunto há o brilhante trabalho de Carlos da Rocha Guimarães, *Sanções Tributárias; imposto sobre a renda; comentários, Resenha Tributária, Seção 1.3, p. 415, 4º trim. 1980*) (*Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, 1986, p. 124*).

¹²Hamilton Dias de Souza lembra o livro de Francesco Ferrara: "segundo o qual o excessivo apego à letra da lei é pernicioso, mas, ainda mais grave é o perigo de que o intérprete force a exegese, encaixando no texto aquilo que gostaria que lá estivesse ou suprimindo o que contrariasse suas preferências" (*Interpretação e aplicação das leis, 2a. ed., Coimbra, 1963, p. 129*) (*Direito Tributário 2, José Bushatsky Editor, 1972, p. 32*).

para **pessoas jurídicas**, pois faz expressa menção ao artigo 682, que cuida das duas classes de pessoas contribuintes.

É interessante notar que é a Lei Rouanet que se refere expressamente a "incentivos fiscais a eventos culturais", incentivos estes que o art. 690 do RIR, inciso XI exterioriza, nas remessas de recursos para o exterior, e que, na primeira consulta, claramente, o Excelentíssimo Senhor Secretário da Receita Federal classificou como:

"16. Identifica-se, no entanto, que, nesse caso, o legislador quis excluir do campo de incidência as remessas para fins culturais —como uma das situações sobre as quais não há retenção de imposto de renda na fonte—, deixando clara sua intenção ao aplicador da legislação tributária (RIR) e dispensando-o de qualquer ato administrativo complementar. Considera-se, dessa forma, que a dispensa de retenção na fonte prevista na forma do art. 690 é hipótese de não-incidência tributária.

17. Em vista dos argumentos apresentados, conclui-se que não se sujeitam à retenção de imposto de renda na fonte as remessas para o exterior destinadas à consecução das obras de restauração da Embaixada do Brasil em Roma, conforme previsão do art. 690, inc. XI, do RIR/99" (grifos meus)¹³.

Não há que se falar em hipótese do artigo 687 —esta sim de isenção—, pois a regência dos incentivos culturais estão vinculados aos artigos 682 e 690, e não ao artigo 687, princípio de regência geral para a atuação governamental quanto às remessas para o exterior e não de regência especial, como os incentivos à cultura. A hipótese do artigo 687 é hipótese de atuação diária do governo brasileiro no exterior e não aplicável aos eventos culturais patrocinados à luz da lei de eventos dessa natureza e com regência própria e especial.

É, por esta razão, também, que o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal faz clara menção a duas hipóteses em que a lei é exigida, uma delas cuidando de nascimento da obrigação tributária e exclusão do crédito tributário (isenção, anistia, remissão), e outra a favores fiscais (subsídios, redução da base de cálculo, concessão de crédito privado), neste última hipótese havendo lei específica para os incentivos culturais, que é a Lei Rouanet¹⁴.

¹³Nota/MS/SRF/COSIT/DIRPJ Nº 48, de 11/02/2000, p.7.

¹⁴O artigo 150, § 6º, está assim redigido: "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g". Comentei o texto anterior, neste ponto idêntico, como se segue: "O comando constitucional orienta-se no sentido de apenas permitir a anistia ou a remissão através de lei específica das três esferas do poder tributante.

Por qualquer ângulo que se estude a questão, percebe-se que a hipótese de "não-incidência", a que se refere o **art. 690, inciso XI** quanto às pessoas físicas e jurídicas mencionadas no artigo 682 do RIR, afasta qualquer veleidade de se pretender onerar evento cultural de notório interesse do país e do governo brasileiro, que o patrocina, graças ao esforço da consulente, com a incidência do imposto sobre a renda.

Considero, pois, não haver qualquer possibilidade de se pretender tributar as pessoas jurídicas, via Embaixada brasileira, já que a consulta afasta a incidência nas remessas da consulente para o exterior¹⁵.

Tenho mesmo para mim que a isenção das pessoas físicas para o cotidiano da ação diplomática era necessária para não se transformar a Embaixada num departamento de arrecadação tributária, como determina o artigo 687 do RIR. Ocorre, todavia, quanto ao pagamento de pessoas jurídicas, no exterior, pela Embaixada que a hipótese é de não-incidência. Imagino, por exemplo, o que aconteceria se, cada vez que o embaixador brasileiro fosse jantar em um restaurante por conta do governo, à luz da Nota da SRF, viesse a ser obrigado a exigir retenção na fonte do imposto sobre a renda pretendidamente devido, por estar fazendo pagamento por serviço prestado por um "estabelecimento pessoa jurídica" !!! A meu ver, esta hipótese é nitidamente de não-incidência, tal como ocorre nos casos de pagamento por fornecimento de energia elétrica, telefone, de outros serviços que o governo brasileiro recebe nas suas embaixadas, prestados por pessoas jurídicas. Jamais deverá o governo exigir das empresas prestadoras de serviços no exterior que procedam à retenção na fonte pelos serviços que lhe prestam.

No caso concreto, todavia, não vejo como se pretender tributar hipótese de claro incentivo fiscal, cujos recursos para pagamento estão, nitidamente, no campo da não-incidência, sem nenhuma limitação e com expressa definição legal de "não-sujeição" no texto legislativo.

O artigo 690 considera que qualquer remessa para pagamento de qualquer evento cultural não está sujeita ao imposto de renda na fonte para as pessoas físicas e jurídicas mencionadas no artigo 682, sendo que tais eventos são aqueles beneficiados para incentivos vinculados à lei Rouanet¹⁶.

À evidência, a expressão "lei específica" não é feliz. Toda a lei que tratar de anistia é específica, se ordinária, posto que o cuidar genericamente pertine à lei complementar, em nível de princípios gerais, ou implica delegação de competência legislativa proibida nesta matéria, salvo exceção constitucional, ao Poder Executivo. A lei, portanto, ou poderá ser exclusiva ou tratar de outras matérias além da remissão ou anistia, mas será sempre específica" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, p. 213).

¹⁵Carlos Maximiliano lembra que a interpretação gramatical exige: "114. O processo gramatical exige a posse dos seguintes requisitos: 1) conhecimento perfeito da língua empregada no texto, isto é, das palavras e frases usadas em determinado tempo e lugar; propriedades e acepções várias de cada uma delas; leis de composição; gramática; 2) informação relativamente segura, e minuciosa quanto possível, sobre a vida, profissão, hábitos pelo menos intelectuais e estilo do autor; orientação do seu espírito, leituras prediletas, abreviaturas adotadas; 3) notícia completa do assunto de que se trata, inclusive a história respectiva; 4) certeza da autenticidade do texto, tanto em conjunto como em cada uma das suas partes" (Hermenêutica e aplicação do Direito, Ed. Forense, 1979, p. 107).

¹⁶Escrevi, em outro texto, que: "As imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de

Parece-me, pois, que ao caso se aplica a correta interpretação ofertada pelo Excelentíssimo Senhor Secretário ao convênio assinado com a Embaixada de Roma, a meu ver, não atingido pela nova resposta, que não aflorou o aspecto essencial da consulta, ou seja, de que o tributo não pode ser exigido, por ser hipótese de "não-incidência", de "não-sujeição" e não de "isenção".

S.M.J.

São Paulo, 21 de Junho de 2000.

IGSM/mos
pFAAP2000

tributar nos limites traçados pela Constituição. Das seis formas desonerativas da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação nem do crédito tributário, por determinação superior. Por vontade do constituinte. Por perfilação definida pelo legislador, que conforma o direito e o Estado, no país.

Na não-incidência, não nascem crédito e obrigação, mas por vontade do legislador ordinário, que, se desejar, poderá modificá-la para permitir o surgimento das duas figuras que exteriorizam a imposição fiscal, no Brasil. Na isenção, anistia e remissão nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário (isenção), ou este é anulado no todo ou em parte por determinação legislativa posterior (anistia ou remissão). Na alíquota zero, nascem os dois, reduzidos à sua expressão nenhuma" (Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias, Nova Série 4, Ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 31/2).