

TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NAS REMESSAS DE JUROS PARA O EXTERIOR

José Néri da Silveira (*)

Já o Regulamento n.º 17.390, de 1926, tornou a fonte pagadora no Brasil responsável pelo imposto de quem recebesse renda no exterior (art. 174). O Decreto n.º 19.550, de 1930, veio inteirar o dispositivo de incidência do Regulamento de 1926, ao dispor, em seu art. 1.º, n.º 48, parte VII, que

“As empresas e particulares que pagarem rendimentos produzidos no País a residente no estrangeiro ficam obrigadas a reduzir no ato da remessa 8%. A taxa recairá sobre as importâncias brutas, sem considerar a isenção na base.”

Anteriormente a 1926, na exposição de motivos de SOUSA REIS ao então Ministro da Fazenda SAMPAIO VIDAL, em lhe apresentando o primeiro projeto de Regulamento do Imposto de Renda, ficou definido, à p. 44:

“Dos quatro princípios em que se inspira a legislação financeira, a nossa lei adota o territorialista. **Consideramos unicamente o lugar onde o rendimento é produzido**; entre nós, domina a noção do imposto real; nada exigimos, nada pedimos aos nacionais e estrangeiros proprietários de rendimentos originados fora das fronteiras; mas desejamos que ambos entreguem ao Tesouro Nacional pequena parcela de rendimentos derivados da exploração das nossas riquezas.”

(*) Ministro do Tribunal Federal de Recursos.

Daí haver sinalado, com acerto, JOSÉ THOMAZ NABUCO, in "A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS NO EXTERIOR", p. 13, verbis:

"Passou-se, então, a cobrar imposto sobre todos os rendimentos produzidos no País, ainda que a causa, de que se originassem, estivesse situada no exterior. Juros de empréstimos contraídos no exterior, aluguéis de prédios situados no estrangeiro, remuneração de serviços prestados fora do País, tudo, de qualquer natureza que fosse, tinha de ser tributado aqui, desde que daqui saísse o rendimento. Até mesmo remessas para assinaturas de revistas científicas, tão necessárias ao nosso desenvolvimento, passaram a ser taxadas na fonte."

E acrescenta:

"O ponto de vista da administração do Imposto de Renda a esse respeito está bem exposto numa decisão, de princípios de 1943, da DIR, a respeito de uma senhora que, exercendo a sua atividade na Argentina, era paga no Brasil:

"Nos termos da atual lei, cabe indagar, pois, se o rendimento pago a residente no estrangeiro é ou não produzido no País. Se é, pouco importa conhecer onde está sendo exercida a atividade produtora do mesmo. O imposto na fonte é real e não pessoal, recai sobre o rendimento e não sobre a pessoa que o auferê..." (D. O. de 22/3/43; R. F., 1943, n.º 219).

É o lugar da fonte do pagamento que prevalece, não o da atividade — esse o princípio dominante, entre nós.

Dão-se, é certo, algumas exceções à tributabilidade, mas sempre a exclusão se fez, por força de lei. Assim, o Decreto-lei n.º 4.871, de 23/10/1942, que excluiu da tributação no País "as comissões pagas pelos exportadores de café aos seus agentes no exterior" (art. 1.º); também, o Decreto-lei n.º 7.885, de 1945, que ampliou a isenção para abranger "as comissões pagas pelos exportadores de quaisquer produtos nacionais aos seus agentes no exterior", bem como "as comissões pagas pelas empresas de navegação nacionais aos seus agentes no exterior, em razão dos serviços que estes lhes prestam naquela qualidade" (Decreto n.º 24.239, de 22/12/1947, art. 97, § 2.º, b).

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973

Ainda, no mesmo sentido, o art. 293, do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 58.400, de 1966).

Comentando essa orientação de nosso sistema legislativo, anotou o eminente GILBERTO DE ULHOA CANTO, verbis:

"Com o advento do Decreto-lei n.º 5.844, já citado, passou a jurisprudência a manifestar que, tendo sido expressamente excluído da tributação de fonte o caso de comissões pagas pelos exportadores nacionais a seus agentes no exterior, no que se referia a negócios de café, a contrario sensu, dever-se-ia reputar sujeita ao tributo toda e qualquer remuneração ou comissão paga em razão de serviços, mesmo prestados no exterior, que não fossem relacionados com a venda do mencionado produto. Vale dizer que a interpretação passou a ser pela regra da incidência, apenas em face de ter o legislador explicitado uma isenção.

É certo que o fisco estendeu a isenção a todas as hipóteses de comissões pagas pelos exportadores no Brasil a seus agentes no exterior (Decreto-lei n.º 6.340, de 11/3/1944, mencionado). O mais, que se não pudesse enquadrar no campo estrito das comissões relativas a exportações, entrou a ser havido como sujeito ao imposto, desprezada a consideração de se tratar de atividade exercida fora do Brasil.

O Decreto n.º 24.239, de 22/12/1947, agravou ainda mais a situação, no que tange a serviços de outro tipo que não a corretagem ou mediação nos negócios de exportação, porque aditou, à isenção até ali expressa, outra para as comissões pagas pelas empresas de navegação a seus agentes no exterior, por força de serviços por eles prestados nessa qualidade (art. 97, § 2.º, b), e fê-lo, tal como já o fizera o Decreto-lei n.º 6.340 citado, pela forma de uma exclusão ("Exce-tuam-se das disposições deste artigo..."), de sorte que, implicitamente, atribuiu, por via da exceção, caráter de regra válida para os casos não expressamente contemplados, à tributabilidade de rendimentos auferidos por não residentes, bastando a circunstância de o pagamento ser feito do Brasil para o estrangeiro." (apud TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, vol. 1.º, ps. 93 e 94).

Coube, inequivocamente, à construção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973

acrescer a essas comentadas exceções de lei outra atinente aos juros pagos nas compras feitas a prestações no exterior. Assim, no Ag. n.º 48.965-GB, o eminente Ministro Djaci Falcão proclamou: "Trata-se de imposto de renda sobre a remessa de juros para o exterior, em cumprimento de contrato de venda ou financiamento com entidade estrangeira. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmou-se no sentido da sua inexigibilidade (ERE n.º 52.165, D. J., 30/4/1964; RMS n.º 16.795, in RTJ n.º 37/327; RMS n.º 17.455, in RTJ n.º 43/521; RMS n.º 18.777, in RTJ n.º 45/815)": (in D. J., 05/03/1970, p. 647). Também, no RE n.º 55.473 (in RTJ, 40/64) e nos Agravos Regimentais n.ºs 47.281, 47.389, 47.371 e 47.525, in D. J., de 29/12/1969. Tratando-se de rendimentos que não foram percebidos no País e em obediência ao princípio da territorialidade da lei fiscal, ficou entendido que não cabia exigir a retenção do tributo na fonte na remessa de juros acrescidos às prestações referentes às mercadorias importadas, desde que no estrangeiro possuísse sua sede a vendedora, não operasse de forma regular no Brasil e houvesse o contrato respectivo sido firmado no exterior. Assim também decidiu o Tribunal Federal de Recursos, dentre outros, nos Agravos em Mandado de Segurança n.ºs 64.095, 62.585 e 64.845, conforme arestos publicados no Diário da Justiça de 3 de fevereiro de 1970.

A 30 de dezembro de 1968, editou-se, entretanto, o Decreto-lei n.º 401, cujo art. 11, e respectivo parágrafo único, assim dispõem:

"Art. 11 — Está sujeito ao desconto do imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão de compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor.

"Parágrafo único — Para os efeitos deste artigo consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente."

Na Justiça Federal, em ambos os graus, e perante o egrégio Supremo Tribunal Federal, debateu-se a arguição de inconstitucionalidade dos dispositivos transcritos.

Visualizado, isoladamente, em sua literalidade, o parágrafo único do art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 1968, força seria dar-se por sua invalidade, porque a remessa de valores para o exterior não poderia constituir fato gerador do imposto de renda.

Norma hierarquicamente superior, o art. 43, do Código Tributário Nacional, preceitua que o imposto sobre a renda e pro-

ventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

"I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

"II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

A sua vez, define o art. 45, do mesmo C. T. N., o contribuinte do imposto em causa, **verbis**:

"Art. 45 — Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao "possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis".

Ora, na letra fria do parágrafo único do art. 11 em foco, estabelecer-se-ia como contribuinte quem apenas é o **remetente** dos valores ao exterior. Diz-se, nesse sentido, remetente não é, à evidência, titular da disponibilidade econômica de renda. O remetente, na espécie não é desenganadamente titular de renda mas, apenas fonte pagadora da renda. No plano da relação jurídica de direito mercantil, de que se vem a irradiar essa disponibilidade econômica de renda, sua posição é a de sujeito passivo, devedor, frente ao titular efetivo dessa disponibilidade, credor na relação jurídica comercial aludida.

Sucedo, porém, que o parágrafo único é, **in hoc casu**, norma de índole explicitante, de significação secundária, em face da hipótese de incidência fiscal definida no **caput** do art. 11, **sub examine**. Neste, efetivamente, é que se descreve o fato gerador do imposto, ao ser estabelecido que fica sujeito à tributação da renda o **valor dos juros remetidos para o exterior**, nas circunstâncias aí apontadas. Ora, juros constituem produto do capital, disponibilidade econômica de renda. Logo, a hipótese de incidência tributária da renda prevista no art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 1968, não refoge ao conceito legal do fato gerador do imposto em causa, **ut** art. 43, do Código Tributário Nacional. Trata-se, concretamente, da tributação de rendas daqui remetidas para o estrangeiro.

Ademais, como anota AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO,

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973

“A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatos germinais. O chamando fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a “fattispecie” normativa para que o **vinculum juris** legalmente previsto se inaugure”.
(apud FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, ed. 1964, p. 17)

De outra parte, não seria cabível examinar o art. 11 e seu parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401, de 1968, senão à vista da tradição de nosso sistema, acima aludida, segundo a qual é o **lugar da fonte do pagamento** que prevalece. Dessa sorte, ao preferir, no art. 11 predito, o **lugar da fonte pagadora** ao da **atividade** ou da **causa** de que se originem os rendimentos, para estabelecer a tributação, não se afastou o legislador da linha de orientação que vem seguindo o direito brasileiro, acerca desta matéria.

Se merece censura o sistema de tributação adotado pela sistemática brasileira, neste particular, sob o ponto de vista doutrinário — muito embora o apreço que nos cabe devotar aos princípios jurídicos — é, entretanto, questão que não importa ao aplicador do direito positivo ter presente, para negar incidência à regra legis in causa.

Assim posta e considerada a matéria, não vejo como acolher a arguição de inconstitucionalidade do art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 1968.

Qual destaquei antes, define ele hipótese de tributação na fonte pagadora do valor dos **juros** remetidos para o exterior. A ninguém é lícito negar que **juros** constituem **rendimentos**, disponibilidade econômica de renda. Essa é a **res**, o objeto da tributação. Conforme, portanto, ao art. 43, do CTN. O imposto na fonte é real, recai sobre o rendimento. Dessa maneira, quando no parágrafo único do mesmo artigo se estabelece que, para tanto, se considera fato gerador do tributo a **remessa para o exterior** — é necessário que se leia essa locução constante da frase legal, em conformidade com o **caput** do mesmo dispositivo, isto é, o fato gerador é o valor dos juros (rendimentos) remetidos para o estrangeiro. Por isso sinalei, inicialmente, que não incumbia, na exegese do art. 11 e parágrafo único, considerar este isoladamente. A imperfeição de técnica legislativa é, à evidência, aqui, reparada, pelo intérprete, pondo em sistema as duas formulações legis.

No que atine, de outro lado, à figura do contribuinte, também, vale examinar a questão, dentro do sistema em que ela se

insere. Se o art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 1968, mantém o princípio, em curso, entre nós, de que, na tributação dos rendimentos remetidos para o exterior, prevalece o **lugar da fonte de pagamento** e não o da atividade ou causa do rendimento, nada mais compreensível que se considerar o remetente dos juros, isto é, a fonte pagadora como o responsável pelo recolhimento do tributo. O Código Tributário Nacional, em seu art. 45, ao definir o contribuinte do imposto, autoriza à legislação ordinária atribuir a condição (**fictio juris**) de titular da disponibilidade (como se o contribuinte fosse) “ao possuidor, a qualquer título, dos bens, produtores de renda ou dos proventos tributáveis”. Mais. O parágrafo único do mesmo art. 45, do Código Tributário Nacional, é expresso e inequívoco ao estabelecer:

“A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

De conseguinte a imprecisão técnica do parágrafo único do art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 1968, ao estipular que se considera **contribuinte** o remetente, não pode ter o condão de inquirir de nulidade a norma em foco. O Código Tributário Nacional autoriza que a lei ordinária (e o Decreto-lei em apreço **lex est**) dê à fonte pagadora a condição de **responsável pelo imposto** cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Ora, ao que remete incumbem, como fonte pagadora, reter e recolher o imposto concernente aos juros enviados para o exterior. Logo, se a imprecisão do parágrafo único do art. 11 está, neste particular, em denominar **contribuinte** quem deveria ser chamado de **responsável**, no plano de execução da norma, a impropriedade do termo não logra qualquer relevo. Denominado o remetente de **contribuinte** ou de **responsável**, certo é que o último ao primeiro se equipara, na linha dos efeitos, por expresso comando do art. 45, parágrafo único, do CTN. Chamado **contribuinte** ou **responsável** — ao remetente, é certo, da mesma forma, compete reter e recolher o tributo devido, como fonte pagadora que desenganadamente o é. De outro lado quando o mesmo Código Tributário Nacional, em seu art. 121, cuida do sujeito passivo da obrigação principal, define-o como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, enumerando, a seguir, em seu parágrafo único, como tais, o **contribuinte** e o **responsável**. Dessa sorte, contribuinte ou responsável, **in hac specie**, é o remetente a pessoa obrigada ao recolhimento do tributo, **ex vi legis**. Disso não há fugir.

A coadjuvar a superação de eventual dificuldade, quanto aos termos empregados na frase legal, estaria, ainda, o art. 4.º do mesmo Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Art. 4.º — A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II — a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Ora, a hipótese de incidência, já se viu, é o valor dos juros remetidos para o exterior. Quando isso acontecer, no mundo jurídico, a norma tributária em foco incide. Repita-se: ninguém poderá contestar que juros constituem rendimento, *res tributável* pelo imposto de renda, na fonte.

Admitida, portanto, a constitucionalidade do art. 11 e seu parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401, de 1968, (como decidiu o Tribunal Federal de Recursos, em composição plenária, ao rejeitar a Arguição de Inconstitucionalidade incidente no Agravo em Mandado de Segurança n.º 64.879 — GB, a 9/12/1970, *in D. J.*, de 7/6/1971, confirmado o entendimento pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n.º 71.758, *in D. J.*, de 19/6/72, p. 3922), força será concluir obstado curso à jurisprudência, antes referida, no que concerne à não exigibilidade de tributação do imposto de renda sobre a remessa de juros para o exterior, em cumprimento de contrato de venda ou financiamento com entidade estrangeira. Note-se que essa jurisprudência não se constituiu em obséquio a preceitos constitucionais; logo, há de ceder ao mandamento legislativo novo, que se lhe opõe. Releva conotar, outrossim, que o sistema, entre nós, adotado é o da isenção, por via expressa. Portanto, válida a regra do art. 11 e parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401, de 1968, a exceção construída pela jurisprudência não mais se pode manter.

3. Não distingo, neste particular, entre remessas de juros decorrentes de contrato de compra e venda de mercadorias estrangeiras, celebrado no exterior, antes ou depois do Decreto-lei n.º 401, de 1968, desde que tais envios desses rendimentos sucedam na vigência do diploma legal aludido.

Em verdade, o imposto incide, de acordo com a legislação vigorante à data do fato gerador respectivo. Se, pois, a remessa de juros acontece depois de 30 de dezembro de 1968, nesse tem-

po é que ocorre o fato gerador, *ut art. 11 e parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401/1968*, tornando-se, em decorrência, devido o tributo.

Não caberia, na espécie, invocar ato jurídico perfeito, ao advento do Decreto-lei n.º 401, de 1968, em ordem a obstar a exigência fiscal. A norma tributária em vigor aplica-se, desde logo, às hipóteses nela previstas. Certo é que não prejudicará o ato jurídico perfeito, *in hoc casu*, vale dizer, o negócio jurídico celebrado no estrangeiro, enquanto este é *vinculum juris* entre os contratantes, a ele, entretanto, estranho o Estado. Os efeitos desse negócio jurídico, entre particulares, porém, no que concernem à órbita tributária, não podem, à evidência, sujeitar, assim, o Estado, que, aí, nada estipulou. Na execução do negócio, cumprirão as partes, entre si, o que houverem acordado. Não há, porém, em virtude disso, pretender fique interdita a ação do poder de tributar, quanto a fatos no pacto contemplados.

No Agravo em Mandado de Segurança n.º 67.160 — São Paulo, julgado pela 3a. Turma do Tribunal Federal de Recursos, a 17 de maio de 1972, o ilustre professor Henrique Fonseca de Araújo, na condição de 4.º Subprocurador-Geral da República, emitiu brilhante parecer, a esse propósito, aportando a idêntica conclusão, nos termos seguintes:

“9. Ainda, porém, se suscita uma dúvida: atinge o disposto no art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68 as remessas posteriores à sua vigência, mas decorrentes de contratos firmados anteriormente à data daquele diploma legal?

“10. *Data venia*, não há razão para a dúvida surgida, com fundamento no princípio constitucional que, assegurando o respeito ao ato jurídico perfeito, como à coisa julgada e ao direito adquirido, consagra a norma da irretroatividade da lei.

“11. Distingue a doutrina, no que diz respeito à aplicação da lei nova, entre o *efeito imediato* e o *efeito retroativo* da nova lei. Só este é atingido pelo princípio da irretroatividade da lei nova.

“12. Assim, em matéria de ato jurídico perfeito, se a nova lei se aplicasse aos fatos já consumados (*facta praeterita*), seria retroativa; se o fizesse em relação às situações em curso (*facta pendentia*), só se aplicaria às partes posteriores à sua vigência; se incidisse

sobre fatos futuros (*facta futura*), nenhuma restrição sofreria. É a lição de ROUBIER, com fidelidade resumida por CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (Instituições de Direito Civil, vol. 1.º, p. 103/104).

"13. Realmente, o insuperável mestre francês, na matéria, ao longo de sua obra, faz inúmeras distinções: a primeira, exatamente, entre efeito retroativo e efeito imediato da nova lei. Sua aplicação aos *facta prae-terita* constituiria violação ao princípio da irretroatividade da lei, incluído, entre nós, na categoria dos direitos e garantias individuais. Saber, ao contrário, se ela se aplica aos *facta pendencia* ("situations e cours d'effet") ou aos *facta futura* ("ebfets à venir de la situation en cours"), não é problema sobre irretroatividade, mas, ao contrário, diz respeito, tão-somente, ao efeito imediato da nova lei.

"14. Realmente, antes de proceder à distinção entre as situações em curso, decorrentes de um estatuto legal ou de um contrato, chama a atenção, desde logo, ROUBIER, para que em qualquer dos casos, a aplicação imediata da lei nova não configuraria irretroatividade, *verbis*:

"il est vrai que, comme nous le verrons plus tard, les effets des contrats patrimoniaux en cours ne sont pas touchés en principe par les lois nouvelles: c'est que, dans la matière des contrats, l'effet immédiat se trouve exclu aussi bien que l'effet rétroactif; mais il n'y aurait pas nécessairement rétroactivité de la part d'une loi qui déciderait que les effets à venir d'un contrat en cours seraient réglés par elle: sans doute cette loi pourrait être critiquée, car le maintien de la loi originale pour régler les effets des contrats en cours repose sur des bases sérieuses; mais elle ne pourrait être critiquée comme entachée forcément du vice de rétroactivité, et comme dérogeant ainsi au principe de l'article 2 du Code Civil."

(LE DROIT TRANSITOIRE, 2a. ed., p. 204/205)

"15. Na verdade, em matéria de aplicação da "lei nova aos fatos futuros das situações em curso — e é a espécie de que cuidam os autos — o problema se apresenta entre sua aplicação, sem exceções, ou à sobrevivência da lei antiga:

"mais nous verrons que, dans la théorie des contrats où on admet le principe de la survie de la loi ancienne, il y a aussi des cas d'exclusions de la loi ancienne, tacite ou forcée; que des exceptions existent, cela n'entame nullement le principe, d'autant plus que, comme nous l'avons dit, aucune règle dans notre matière ne peut s'établir sans exception."

(ROUBIER, op. cit., p. 344)

"16. Sob esse enfoque, não tem dúvida o inigualável e inigualado mestre, em afirmar, como regra, a não-aplicação da nova lei, mesmo aos efeitos futuros das situações em curso, quando decorrentes de contrato, em respeito à liberdade de contratar que a lei anterior assegurava às partes, e, sobretudo, porque "un contrat constitue un bloc de clauses qu'on ne peut apprécier qu'à la lumière de la législation sous laquelle il fut passé" (op. cit., p. 392).

"17. Repele, inclusive, a aplicação da lei nova aos efeitos futuros dos contratos em curso, com fundamento em se tratar de lei de ordem pública, admitida por muitos, entre os quais HENRI DE PAGE (Traité Élémentaire de Droit Civil Belge, n.º 231, p. 285), por entender que "peu importe que les lois soient d'ordre public, du moment, qu'il s'agit des lois contractuelles, c'est-à-dire de lois dont le but est de définir les combinaisons possibles de l'activité contractuelle des particuliers" (op. cit., p. 422).

"18. Mas, mesmo repelindo tal entendimento, situa ROUBIER a sede da controvérsia em se tratar de leis relativas ao regime dos contratos ou leis relativas a um estatuto legal, *verbis*:

"La distinction à faire est entre les lois "qui sont relatives au régime des contrats, et les lois qui sont relatives à un statut légal. Seule, la distinction du contrat et du statut légal permet au jurisconsulte de trancher de noeud gordien.

"84. DISTINCTION DU CONTRAT ET DU STATUT LÉGAL — Pour qu'une loi nouvelle puisse s'appliquer à un contrat en cours, il faut qu'elle établisse ou modifie un statut légal, et

qu'elle ne soit pas simplement une loi relative aux conditions de validité d'un contrat." (op. cit., p. 422/423)

"19. Cumpre, assim, indagar — e representa o pensamento de ROUBIER o entendimento mais favorável aos Impetrantes — se, no caso, a incidência do tributo nas remessas posteriores ao Decreto-lei n.º 401/68, embora decorrente de contrato anterior à data deste último, diz respeito ao regime do contrato ou é relativa a um estatuto legal.

"20. Ora, o art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68 não diz respeito às condições de validade do contrato, mas estabelece ou modifica um estatuto legal: o sistema tributário do País.

"21. Diz-se, realmente, que uma lei é relativa a uma instituição jurídica, "lorsqu'elle vise des situations juridiques ayant une base en quelque sorte matérielle et concrète dans les personnes ou les choses qui nous entourent, et qu'elle crée directement sur cette base un réseau de pouvoirs et de devoirs, qui sont susceptibles d'intéresser tout le monde." (op. cit., p. 423)

"22. Entre essas instituições, ou estatutos legais, sem dúvida alguma, se situam as leis tributárias, já que não afetam as condições de validade do contrato.

"23. E, justamente, entre os exemplos que enumera, de leis que, por se incluírem entre as que disciplinam estatutos legais, se aplicam aos "efeitos futuros das situações em curso, cita ROUBIER as leis tributárias, aventando a hipótese de lei que venha criar um novo imposto, *verbis*:

"b) Supposons qu'une loi vienne établir un nouvel impôt, qui atteigne des personnes tenant leur droit d'un contrat, par exemple les locataires; cette loi atteindra les locataires dont les baux sont en cours. La raison en est fort simple: la loi nouvelle est relative, non pas à un contrat, mais à un statut légal, le statut des impôts; elle atteint les contractants, **non pas en tant que contractants, mais en tant que contribuables.**" (op. cit., p. 428)

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973

"24. E, a seguir, exemplifica com fato ocorrido na França, onde tal orientação foi aceita pelos Tribunais, *verbis*:

"Par exemple, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, que la loi du 31 décembre 1900 autorisait la ville de Paris à établir, encore qu'établie au nom des propriétaires et exigible contre eux, incombait aux locataires auxquels le propriétaire était en droit d'en réclamer le montant. Cette disposition fut appliquée, même aux locataires dont le contrat contenait certaines dispositions d'exonération d'impôt, parce que les parties n'avaient du régler, par des clauses antérieures, l'application d'une taxe qui n'était pas encore connue (Trib. paix Paris, XVIII arr., 26 juill. 1901 et Trib. civ. Seine, 12 août 1901, D. 1901.2.465; Paris, 14 mai 1903 S., 1906.2.161; V. cependant contra Trib. paix Paris, XIV arr., 30 mai 1901, D., 1901.2.465, S., 1906.2.161). On ne pouvait vraiment pas soutenir que la loi nouvelle, réglant la contribution à l'impôt, introduisait une clause nouvelle dans le contrat de bail; "car le législateur a bien toujours de droit de soumettre telle catégorie de personnes à un impôt, et il importe peu que ces personnes tirent, ou non, leur situation juridique d'un contrat." (op. cit., p. 428)

"25. Portanto, ao sujeitar à tributação do Imposto de Renda as remessas de juros para o exterior, e ao fazer do remetente o contribuinte, o legislador não atingiu aos contratantes como tais, mas, simplesmente como contribuintes.

"26. Na espécie, o contrato, embora celebrado anteriormente ao Decreto-lei n.º 401/68, portanto, em curso, se projetava, quanto aos seus efeitos, no futuro — o pagamento e a remessa das prestações correspondentes aos juros — e, assim, nenhum impedimento de ordem legal se apresenta a que tais remessas fiquem sujeitas ao tributo instituído pela nova lei.

"27. Por outro lado, em se tratando de matéria tributária, para efeito de irretroatividade ou aplicação

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973

imediate da lei, o que deve ser levado em conta é o fato gerador, que, no caso, é a remessa dos juros para o exterior.

"28. Portanto, se este, embora decorrente de contrato anterior, veio a ocorrer na vigência da nova lei que criou o tributo — e é o caso dos autos — sofre a incidência do novo diploma legal.

"29. Figure-se a hipótese de que nova lei reinstituísse o imposto de selo sobre contratos, recibos, etc., em alíquota fixa ou proporcional, pouco importa.

"30. Logicamente, não alcançaria o contrato já celebrado, ato perfeito que é quanto à sua constituição, mas, sem dúvida alguma, incidiria sobre os recibos dos pagamentos das prestações nele pactuadas, vencidas e pagas já na vigência da nova lei.

"31. Imagine-se que já estivessem sujeitas "a tributação do imposto de renda as remessas de juros, na época em que o contrato foi concluído, na base de 10% sobre seu valor."

"32. Elevada posteriormente a alíquota para 20%, sustentar-se-ia sua não-incidência sobre as remessas feitas já na vigência da lei que a elevou, embora decorrentes daquele contrato? Evidentemente, não.

"33. Ora, se é verdadeira a solução no caso de simples aumento da alíquota, não prevista pelos contratantes, por que não o seria no caso da criação de um novo tributo?

"34. Aqui, como se viu, se cuida de alcançar o contrato já perfeito e acabado, mas em curso de produção de efeito, tão-somente em suas prestações futuras, exigíveis já na vigência da nova lei, não para alterar o pactuado pelas partes contratantes, mas para fazer incidir sobre aquelas um novo tributo, que tem como fato gerador essas mesmas prestações".

4. Outra questão tem sido proposta aos Tribunais Federais, concernente às remessas de juros, para o exterior, vinculadas a contratos de mútuo, celebrados no estrangeiro, onde têm sede as entidades mutuantes.

Na solução da controvérsia afasta-se, desde logo, a incidência do antes discutido Decreto-lei n.º 401, de 1968, pela especificidade de sua formulação, referindo-se, apenas a remessas de juros, nos casos de contratos para aquisição de bens, no exterior, mediante pagamento, a prazo do preço respectivo.

Também, nesta hipótese, entendo que o imposto é devido, sendo legítima a retenção do **quantum** correspondente, na fonte.

Incide, em realidade, *in casu*, o art. 33, do Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto n.º 58.400, de 1966, **verbis** —:

"Art. 33 — Estão sujeitos ao imposto de renda, de acordo com as disposições dos arts. 292 a 300, os rendimentos provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro."

Invocável é ainda o princípio segundo o qual o lugar da fonte do pagamento é que importa verificar.

O ilustre Juiz Federal Jeronymo Ferrante, da 5a. Vara, da Seção Judiciária do Estado de São Paulo, em sentença inserida em "O ESTADO DE SÃO PAULO", edição de 13/8/1972, observou, neste particular, com inteira propriedade:

"O imposto de renda, em tese, é tributo direto e pessoal. Direto, porque atinge a riqueza em si, adquirida ou em fase de aquisição. Pessoal porque grava "os indivíduos, seja em razão de sua simples existência, seja em função de sua capacidade econômica" (Jêze, *apud* Ascarelli, Souza e Almeida, "Lucros Extraordinários e Imposto de Renda", p. 2). Mas, o caráter pessoal do Imposto de Renda não é constante. Quando arrecadado na fonte, ele se torna real, impessoal, por isso incide, mediante taxa fixa sem atender para as condições pessoais do titular da renda. É o que se dá com a remessa, para o exterior, de juros havidos em contrato de empréstimo em dinheiro, celebrado com pessoa ali domiciliada e sem qualquer vinculação no Brasil. Aí a imposição fiscal é real, impessoal, sem atender para a pessoa do mutuante. Dir-se-á que nisso há ilegalidade, visto como, ocorrendo o fato gerador no exterior, a cobrança do tributo estaria conflitando com o princípio da territorialidade da lei fiscal. Nesse argumento reside a fonte de todo o equívoco."

Noutra passagem, sinala:

“Na verdade, o fato gerador não ocorre no exterior. A disponibilidade econômica, considerada como base do tributo, não é o recebimento da quantia emprestada. Não é porque o ônus fiscal só incide sobre renda e esse recebimento, obviamente, não é renda. Portanto, quando se fala em disponibilidade econômica, no caso, não se cogita da transferência da quantia emprestada do mutuante para o mutuário. Se assim fosse, a imposição fiscal seria inadmissível, sem sentido, por faltar-lhe o pressuposto essencial da renda.

A disponibilidade econômica de que se trata é a aquisição dos juros, isto é, o ganho do mutuante. O capital emprestado produz frutos, gera lucros, e esses lucros, produzidos que são no Brasil, constituem a disponibilidade econômica, fato gerador do tributo. A imposição fiscal é impessoal, real, pois que recai não sobre contribuinte, mas sobre a riqueza produzida. A pessoa do titular da renda que está no exterior é irrelevante. A renda é que conforma o ônus fiscal.

Se houve renda produzida no Brasil, há tributo, obrigando-se a fonte pagadora ao seu desconto, efetivo, que configura a retenção real. Este, o princípio legal.”

Ademais, na lição dos eminentes juristas Rubens Gomes de Souza, Túlio Ascarelli e Almeida Filho, in “LUCROS EXTRAORDINÁRIOS e IMPOSTO DE RENDA”, cumpre observar que o tributo em causa incide não só sobre as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, que aqui possuam rendimentos derivados de atividades total ou parcialmente exercidas dentro do território nacional, como também sobre os rendimentos produzidos no Brasil, embora pertencentes a pessoas domiciliadas no exterior.... No último caso, como anotam os festejados juristas referidos, a tributação não se dá sobre as pessoas dos respectivos titulares, “o que de fato seria inadmissível por contrariar o princípio da territorialidade do imposto; por outras palavras, o imposto de renda é “pessoal” quanto aos contribuintes domiciliados no Brasil, e “real” quanto aos domiciliados no estrangeiro” (op. cit., ps. 47/48).

Dessa maneira, considerada a dicotomia estabelecida, na hipótese de empréstimo de dinheiro, os juros que são produzidos no Brasil constituem a disponibilidade econômica, fato gerador do tributo. Domiciliados no estrangeiro os titulares desses ren-

dimentos, sem qualquer relação com as condições pessoais das partes contratantes, reveste-se o tributo, na espécie, de caráter impessoal, real.

Ainda, a esse mesmo propósito, com inteiro acerto, observou-se nos autos do Agravo em Mandado de Segurança n.º 70.872, às fls. 73/74, verbis —:

“Entre nós, a limitação constitucional diz respeito à necessidade de existência da lei prévia (Const. Emendada, art. 153, § 29), ou à discriminação de competência entre a União, Estados e Municípios (arts. 28, § 5.º, e 21, § 1.º), ou ainda à restrição do mesmo art. 18 (além dos impostos previstos nesta Constituição), ressalvada, neste último caso, a instituição de outros impostos, nas condições do § 5.º.

Assim vista, a tributação de juros, mesmo de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, não incide em qualquer vedação constitucional.

Examinando a questão quanto a suas implicações no plano internacional, assinala o insigne PONTES DE MIRANDA no tocante à tributação de rendas (é o caso) que nada impede a tributação pelo Estado (País) “da fonte de renda”, isto é, aquele onde a renda se produz. Pelo contrário —:

“O Estado da fonte de renda tira o seu título à imposição de circunstâncias de alta monta: no seu território gozando das garantias jurídicas e materiais da vida econômica, dos serviços públicos e gerais que lhes facilitam a atividade, os domiciliados no estrangeiro, como os domiciliados no país, tiram as rendas de circunstâncias próprias ao Estado da fonte, talvez de suas matérias-primas, de sua mão-de-obra, e, até de seus mercados.”
(Comentários à Constituição de 1967, tomo II, p. 513)”

“Esclarecendo, ainda, que o poder impositivo do Estado da fonte (no caso, o Brasil) não exclui (porque não há regra do direito das gentes nesse sentido) o do Estado do domicílio, acrescenta o autorizado escritor que, se houver dupla imposição, esse será em todo caso um problema político, não jurídico, passando a questão a pertencer “à legislação do domicílio (redução), ou às legislações dos dois ou mais Estados interessados, provavelmente em tratados” (obra cit. p. 514 e seguintes).

Roborando tal ponto de vista, rogamos a atenção dos insignes julgadores para o recente Decreto 66.110/70, in DOU, de 28/1/70, que divulga "CONVENÇÃO ENTRE O GOVERNO DO BRASIL E O GOVERNO DO REINO DA NORUEGA PARA EVITAR A DUPLA TAXAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O CAPITAL".

"Entre as normas que integram essa convenção, há o art. XI, sob a epígrafe "JUROS", onde se lê: "1 — os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 — Entretanto, tais juros podem ser tributados no Estado Contratante onde são gerados e em conformidade com a legislação desse Estado mas o imposto assim exigido não excederá 25%, do total dos juros".

Resulta, portanto, inconsistente a tese que sustenta ser inconstitucional a tributação de juros gerados no Brasil e devidos a residente no exterior. Problema político, e não jurídico, como está explanado, a solução dependeria da existência de Convenção reguladora da matéria, não invocada neste processo. É indiscutível a legitimidade da exigência fiscal, já que a obrigação tributária nasce da incidência, necessária e suficiente, da lei, e da composição do fato gerador (V. CLAUDIO MARTINS, 2.^a ed., p. 106)"

No que concerne à invocação do Decreto-lei n.º 1215, de ... 4/5/1972, tenho que não favorece a mesma à pretensão dos remetentes de juros para o exterior, eis que, nesse diploma, restou meridiano ser devido o tributo. Tanto assim o é que a carta legis mencionada veio autorizar, em certas condições, ao Ministro da Fazenda a conceder restituição, redução ou isenção do imposto de renda na fonte, sobre juros a serem remetidos para o exterior, "relacionados com empréstimos "vinculados ou não à aquisição de bens". Reza o art. 1.º de Decreto-lei n.º 1215, verbis:

"Art. 1.º — O Ministro da Fazenda poderá conceder restituição, redução ou isenção do imposto de renda na fonte, que incida sobre os juros, comissões, despesas e descontos relacionados ou não à aquisição de bens, que venham a ser contraídos no exterior, obser-

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973

vado o prazo mínimo de amortização fixado pelo Conselho Monetário Nacional, tendo em vista o equilíbrio do balanço de pagamentos do País."

Nessa linha, tem decidido o Tribunal Federal de Recursos, como se depreende, dentre outras, das decisões nos Agravos em Mandado de Segurança 70.157 e 71.238, a 11/12/1972; 69.526, 70.028, 68.299, 69.412, 69.912, 69.100 e 69.859, a 13/12/1972, todos julgados pela 3a. Turma; nos AMS. n.ºs 68.505 e 68.617, in D. J. de 21/8/1972, p. 5.333; 68.447, 69.858 e 69.871, in D. J., de 28/8/1972, ps. 5.540/5.541; 69.698, 69.764, 70.122, 67.193 e 69.364, os dois últimos a 13/10/1972, todos da 1a. Turma. A colenda 2a. Turma, no AMS. n.º 68.712, in D. J. de 9/10/1972, p. 6.778, decidiu, em acórdão assim ementado:

"Imposto de Renda. Remessa de juros para atender a obrigações de simples empréstimo. Tributabilidade.

A remessa de juros para o exterior para atender a obrigações de empréstimos simples está sujeita ao imposto de renda na fonte segundo as regras gerais do tributo. A jurisprudência anterior ao Decreto-lei n.º 401, que não se aplica à hipótese considerada, somente excluía de incidência os casos de compra de bens a prazo."

(Excertos dos votos proferidos no julgamento pelo Tribunal Federal de Recursos da Questão Constitucional no AMS n.º 64.879, a 9/12/1970; do AMS. ... 67.160, a 17/5/1972 (3a. Turma) e do AMS n.º ... 70.872 (3a. Turma a 11/12/1972).

RCGERS, Porto Alegre, 3(6): 145-163, 1973