

de 1.º-10-53, não se considerava parte integrante do salário), nem prestação “in natura”. Se não estão ali mencionadas, não integram o cálculo do depósito, “ex vi legis”, muito embora nelas se reconheça, inequivocamente, caráter salarial.

Esse o entendimento, quando menos razoável, que escuda esta autarquia contra cobrança vultosa, de mais de Cr\$ 380.000,00, neste valor não incluídos os juros capitalizados, e a correção monetária, (fluentes, para as parcelas iniciais, a partir do início de 1967), afora a multa.

Entendemos, por decorrência, não deve o DER-GB atender à solicitação que lhe é feita, aguardando que o INPS, se irredutível em seus propósitos, promova o ajuizamento da cobrança, quando, então, se fará ouvir soberano o pronunciamento da Justiça.

Sub censura.

PJR, aos 31 de agosto de 1971

ARTHUR FONTES LEAL FERREIRA
Procurador do Departamento de Estradas
de Rodagem do Estado da Guanabara.

IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS. DECRETO-LEI N.º 401, DE 1968, ART. 11. INCONSTITUCIONALIDADE

1. A CONSULTA

1. Executando seu Terceiro Plano de Expansão, a Companhia Estadual de Telefones da Guanabara — CETEL encontra-se em vias de contratar com a Nippon Electric Company — NEC, — vencedora de concorrência, a aquisição de equipamentos a serem exportados para o Brasil e pagos parceladamente, em 7 (sete) anos, com juros de 7% (sete por cento) ao ano.

2. Em 1967 e 1968, firmou dois contratos com a empresa japonesa, em decorrência dos quais igualmente importou equipamentos financiados, o primeiro deles já liquidado.

3. Por último, é também devedora do Chemical Bank, em New York, por financiamento ajustado.

4. Nas remessas de juros para o exterior, que vem efetuando em moeda estrangeira, ao longo desses anos, tem sido a CETEL consideravelmente onerada com o recolhimento, na fonte, do Imposto sobre a Renda.

5. Atentando para alguns julgados e considerações doutrinárias que inadmitem dita incidência tributária, consulta a CETEL, através do Exm.º Sr. Secretário de Estado de Serviços Públicos, sobre possíveis providências a serem tomadas para eximi-la de tal ônus fiscal, e especificamente “sobre a conveniência de:

- 1) ser assinado no exterior o contrato com a NEC, a fim de se obter melhor apoio legal para posterior discussão da matéria na justiça;
- 2) ser impetrado mandado de segurança nos casos das prestações ainda a pagar, relativas aos contratos em vigor;
- 3) ser ajuizada ação ordinária para ressarcimento dos pagamentos já efetuados”.

2. O PARECER

6. A matéria é, atualmente, tema de crescente debate nas lides doutrinárias e jurisprudenciais, avolumando-se os comentários e as decisões da Justiça Federal e do Colendo Supremo Tribunal Federal. Analisemo-la por etapas, para o melhor equacionamento das multifacetadas que envolve.

2.1 — HISTÓRICO — A JURISPRUDÊNCIA E O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.

7. Como já dissemos, objetivamente:

“Antes do Dec.-lei n.º 401/68, eram tranqüila a doutrina e pacífica a jurisprudência do S.T.F. e do T.F.R., no sentido de não admitir a incidência do Imposto de Renda sobre as remessas de juros, contratados no exterior, decorrentes da compra de bens ou de financiamentos ou em pagamento de serviços, baseando-se os acórdãos no seguinte raciocínio:

1.º) pelo princípio da territorialidade, o tributo direto não recai sobre rendimentos produzido se auferidos fora do Brasil;

2.º) as remessas de juros eram vinculadas a contratos firmados no exterior, constituindo, pois, renda produzida e auferida *além* do território nacional;

3.º) em conseqüência, o remetente brasileiro realiza uma *despesa*, não um *rendimento*, situando-se em área não abrangida pelo Imposto de Renda” (*in APEC — Análise e Perspectiva Econômica* n.º 218, 7/6/71, p. 12/12).

8. Historiando, lembra também ARNOLDO WALD:

“3. Até 1968, o problema específico da tributação dos juros decorrentes de financiamentos realizados por empresas estrangeiras e companhias brasileiras tinha tido solução jurisprudencial, tendo os tribunais entendido que em tais hipóteses, não era devido o imposto de renda, pois o beneficiário, sendo estrangeiro, domiciliado no exterior, não poderia ser obrigado

a pagar imposto de renda no Brasil. Basearam-se, pois, os tribunais, no princípio da territorialidade, reconhecendo que os tributos nacionais não poderiam alcançar rendimentos produzidos no exterior, em favor de firmas estrangeiras, mesmo quando o devedor das importâncias fosse empresa brasileira. Reconheceu-se que as remessas de juros decorriam de contratos geralmente celebrados no exterior, que se regiam pelas leis locais (do país onde tinha sido assinado o financiamento) e que, assim, não ocorria, em tais hipóteses, uma renda produzida e auferida no território nacional, condição e pressuposto da incidência do imposto de renda. Finalmente, salientaram os tribunais que para a companhia brasileira, devedora dos juros, não havia qualquer lucro, mas, tão somente, uma despesa, que, evidentemente não podia ser tributada. A conclusão lógica foi, pois, a seguinte:

a) os credores estrangeiros não pagam imposto de renda, pois o seu lucro foi produzido fora do Brasil e as empresas estrangeiras, sediadas no exterior, não são contribuintes do imposto de renda;

b) os devedores nacionais não podem ser tributados, pois não realizaram lucro algum, não tiveram rendimento, limitando-se, ao contrário, a arcar com uma despesa operacional.

4. Essa posição dos tribunais brasileiros parecia realmente inatacável, tanto assim que constituía exceção no nosso sistema tributário a incidência dos impostos sobre lucros realizados no exterior, só ocorrendo quando tais lucros fossem obtidos por brasileiros domiciliados no Brasil. De tal modo, a incidência do imposto de renda tinha um pressuposto geral: o rendimento produzido no Brasil. E admitia um segundo fato gerador complementar ou subsidiário: receita realizada no exterior, por brasileiros domiciliados no Brasil. No primeiro caso, aplica-se a *lex loci* (lei local), no segundo, a lei domiciliar (receita auferida no exterior por pessoa domiciliada no Brasil)."

(Suplemento à edição de agosto de 1971 do *Panorama da Economia Brasileira*, carta mensal da APEC — Análise e Perspectiva Econômica — vide capa de docs. anexa ao presente processo — e *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado da Guanabara*, n.º 25, 1971, p. 255/256).

9. Pretendendo — já se afirmou — combater essa jurisprudência, que se tornara iterativa, adveio o Decreto-lei n.º 401, de 30/12/68, que dispôs:

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

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

10. Sobrevieram, no sentido da eximência ou redução do gravame, os seguintes diplomas:

A) Decreto-lei n.º 484, de 3/3/69:

"Art. 3.º — Ficam isentos do imposto a que se refere o artigo 11, do Decreto-lei n.º 401, de 30 de dezembro de 1968, as remessas de juros devidos às agências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento";

B) Decreto-lei n.º 491, de 5/3/69:

"Art. 8.º — Quando o contribuinte do Imposto de Renda comprovar haver exportado, diretamente ou através das entidades referidas no artigo 4.º, produtos manufaturados, poderá ser concedida redução ou restituição do imposto de renda incidente sobre transferências para o exterior, a título de *royalties*, assistência técnica, e juros de empréstimos, devidamente registrados no Banco Central do Brasil, nas seguintes proporções e condições:

..... (omissis);

C) Decreto-lei n.º 716, de 30/7/69:

"Art. 1.º — A remessa de juros ao exterior, pelas empresas nacionais concessionárias ou permissionárias de linhas regulares de transporte aéreo, em razão de compra a prazo ou financiada de bens, fica isenta do imposto de renda na fonte, desde que atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) que os bens não tenham similar nacional;
- b) que os juros sejam incorporados ao valor do respectivo bem e contabilizados por este montante;
- c) que o bem seja destinado ao uso ou consumo da empresa adquirente";

D) Decreto-lei n.º 815, de 4/9/69, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 1139, de 21/12/70:

"Art. 1.º — Não sofrerão desconto do imposto de renda na fonte, quando decorrentes de exportação de quaisquer produtos nacionais:

- a) as comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;

b) os juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportações e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais;

c) os juros e comissões relativas a créditos obtidos no exterior e destinados ao pré-financiamento, financiamento e refinanciamento de exportação devidamente autorizado pelo Banco Central do Brasil e cuja liquidação se processe com o produto da exportação”;

E) Decreto-lei n.º 1.118, de 10/8/70:

“Art. 3.º — Poderá ser concedida redução ou restituição do imposto de renda incidente sobre as transferências para o exterior, a título de pagamento de despesas com promoção e propaganda de produtos brasileiros, inclusive aluguéis e arrendamentos de *stands* ou locais para exposição e feiras, de escritórios comerciais, de armazéns, ou de depósitos, quando o beneficiário comprovar haver exportado produtos manufaturados, diretamente ou através das entidades referidas no artigo 4.º do Decreto-lei n.º 491, de 5 de março de 1969.

Parágrafo único. O Ministro da Fazenda disciplinará a aplicação do disposto neste artigo”;

F) e o recente Decreto-lei n.º 1.215, de 4/5/72:

“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 com empréstimos vinculados ou não à aquisição de bens, que venham a ser contraídos no exterior, observado o prazo mínimo de amortização fixado pelo Conselho Monetário Nacional, tendo em vista o equilíbrio do balanço de pagamentos do País.

“Art. 2.º — A concessão de que trata o artigo anterior ficará condicionada à verificação de que resultará na efetiva redução do custo de operação financeira para empresa ou entidade nacional e que o empréstimo, por suas características e finalidades, seja considerado de interesse nacional e atenda às condições que forem fixadas pelo Ministro da Fazenda.”

11. Anteriormente, prescrevera o Decreto-lei n.º 165, de 23/2/67, na mesma linha isentória:

“Art. 1.º — Em relação a países que mantenham com o Brasil acordos tributários, fica o Ministro da Fazenda autorizado a conceder isenção ou redução do imposto de renda sobre a transferência de juros para o exterior, nos casos previstos no artigo seguinte.

Art. 2.º — Quando empresas nacionais, particulares ou oficiais contraírem empréstimo no exterior, de prazo igual ou superior a 15 (quinze) anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras não sujeitas ao imposto de renda ou cuja cobrança do imposto seja feita em nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos respectivos acordos tributários, o devedor do empréstimo poderá solicitar a dispensa ou a redução do imposto.”

12. Recordemos, aqui, os já citados comentários de ARNOLDO WALD em relação ao art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68:

“9. Tendo sido suscitada dúvida quanto à inconstitucionalidade do Decreto-lei n.º 401, entendeu, inicialmente, a Procuradoria da Fazenda que, tratando-se de Decreto-lei anterior à Constituição de 1969, estaria o mesmo excluído de apreciação judicial, em virtude do que dispõe o artigo 181 da Carta Magna vigente que considerou intangíveis, entre outros diplomas legais, “os atos de natureza legislativa expedidos com base nos Atos Institucionais e Complementares”. Assim sendo, o Decreto-lei n.º 401, expedido de acordo com a competência outorgada ao Presidente da República *ex vi* do Ato Institucional n.º 5, teria sido aprovado e ratificado pelo artigo 181 da Constituição vigente, não admitindo apreciação judicial. Essa tese da Procuradoria da Fazenda foi rejeitada pelo Tribunal Federal de Recursos, que apreciou o mérito do diploma, não o considerando, todavia, inconstitucional.

10. Por maioria de votos, o Tribunal Federal de Recursos, decidindo a respeito do Decreto-lei n.º 401, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade, ainda em fins de 1970, concluindo a referida decisão que:

a) segundo alguns de seus Ministros, o imposto previsto no artigo 11 não era o de renda, mas um outro, ‘sobre remessas’, instituído pela União no uso da competência residual que lhe outorga o § 1.º do artigo 31 da Constituição Federal” (Emenda n.º 1/69);

b) segundo outros, teria havido mera impropriedade técnica do legislador da redação daquele dispositivo, conceituando como contribuinte o responsável pela retenção na fonte, e como “fato gerador”, o momento dessa retenção, eis que, na verdade, contribuinte seria o credor dos juros e fato gerador a percepção deste pelo mesmo.

13. Levado o problema ao conhecimento da mais alta Corte, em grau de Arguição de Inconstitucionalidade, o Ministro OSWALDO TRIGUEIRO considerou inconstitucional o referido art. 11 do Dec.-lei n.º 401/68, tendo

votado por sua constitucionalidade os Ministros THOMPSON FLORES, BILAC PINTO e ANTONIO NEDER, e pedido vista o Ministro AMARAL SANTOS, em novembro de 1971.

14. Não obstante, apreciando hipóteses de remessas de juros *posteriores* ao Decreto-lei n.º 401/68, embora oriundos de *contratos ajustados antes* da vigência deste, deixou o Tribunal Supremo de aplicar o inquirido art. 11 por diversas vezes, *verbi gratia*:

A) nos Recursos Extraordinários n.ºs 71.077-SP e 71.340-GB, ac. unan. da 1.ª T. em 16/2/71, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI:

“Imposto de Renda.

Juros remetidos para o exterior, como parte do pagamento de material importado, adquirido por contrato celebrado fora do País, e de vendedor que não opera no Brasil.

Não se trata de rendimentos auferidos no Brasil, e, assim, não pode incidir a lei tributária brasileira, pois a prerrogativa de tributar é inerente à soberania, só podendo incidir sobre os nacionais ou sobre negócios ocorridos em território nacional.

Recurso extraordinário da União, não conhecido” (D. J. de 26/3/71);

B) no Agr. n.º 49.438-GB, ac. unan. da 1.ª T., de 15/5/70, Rel. Min. AMARAL SANTOS, ADCOAS — *Boletim de Jurisprudência*, p. 828:

“A remessa de juros para o exterior pela compra de mercadorias a prazo não está sujeita a imposto de renda, se o vendedor tem sede no estrangeiro e não opera em nosso País, tendo sido o contrato firmado no exterior, onde as mercadorias foram fabricadas;”

C) no RE n.º 69.558-SP, ac. unan. da 1.ª T., de 10/9/70, Rel. Min. AMARAL SANTOS, RTJ n.º 56, p. 129/131:

“Remessas de Juros para o Exterior — Irretroatividade de Lei Tributária.

I — Não se sujeita ao Imposto de Renda no Brasil a remessa de juros, pela compra de mercadorias a prazo, se o vendedor tem sede no estrangeiro e não opera em nosso País, tendo sido o contrato firmado no exterior, onde foram fabricadas as mercadrias.

II — O art. 11 do Decreto-lei 401/68 não alcança fatos ocorridos anteriormente à sua vigência.” (grifamos).

D) no Agr. Instr. n.º 49.457 (Agr. Rg.)-GB, ac. da 2.ª T., Rel. Min. ADAUCTO CARDOSO, RTJ n.º 57, p. 172/174:

“Imposto de Renda sobre remessa de juros para o exterior, decorrentes de financiamento para aquisição de material. Remissão de notas promissórias anterior ao Decreto-lei 401, de 30/12/68, e vencimento posterior a ele.

O fato do pagamento se ter realizado em notas promissórias exclui, por completo, a cadência dessas prestações sob o regime da lei nova. Título de dívida líquida e certa, emitidos quando realizada a compra, constitui moeda de transação, e, portanto, não é lícito que se venha carregar sobre esses títulos ainda uma cobrança do imposto de renda na fonte.”

S) no RE n.º 69.531-SP, ac. unan. da 1.ª T., Relator Min. DJACI FALCÃO, RTJ n.º 58, p. 821/823: (

“Imposto de Renda. Não incidência sobre a remessa de juros para o exterior, proveniente de compra e venda de equipamento industrial, celebrada no exterior, com pessoa jurídica de direito privado, ali sediada. *Inaplicação do Dec.-lei 401, de 30/12/68. Precedentes*”. (sublinhamos).

2.2 — A DOCTRINA E O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

15. No dizer de RENATO ALESSI:

“... o vínculo de norma tributária e, portanto, da manifestação do poder tributário que a norma expressa, deve ser considerado, de toda forma e modo, como restrito e limitado pelo âmbito territorial relativo ao ente que exerce o poder tributário” (Istituzioni di Diritto Tributario, UTET, p. 25).

16. Realçando o duplice aspecto jurídico (eficácia da lei no espaço) e político (extensão da norma) subentendidos na consagração do princípio segundo o qual a norma tributária não pode gravar, salvo exceções ajustadas internacionalmente, fatos, negócios e pessoas fora do respectivo alcance territorial, manifestam-se, sem discrepância, ANTONIO BERLIERI *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, ed. Giuffré, Milão, 65, p. 23), FERASSI (*Paese, Território, Signoria, nella Dottrina dello Stato*, ed. Filangieri, p. 192), ROCCO (*La Doble Imposicion Internacional* ed. S.I.A., Buenos Aires, p. 116), OTTMAR BÜHLER (*Prinzipien des Internationalen Steuerrechts*, München, 1964, p. 183/6) e MANGANO (*L'Imposta di Ricchezza Mobile e le Società Commerciale per Azioni*, S.E.L., Milano, 1935, vol. 1, p. 699).

17. Entre nós, merece transcrita a opinião do prof. GERALDO ATALBA:

“A universalidade do princípio decorre não só da consideração da circunstância de que sendo o poder tributário manifestação de soberania — a tributação tem o mesmo alcance que a soberania de que decorre, como da imperiosa necessidade de

não se atritarem aos Estados, no exercício da tributação.” (Imposto de Renda incidente sobre juros remetidos para o exterior, *in Revista dos Tribunais* n.º 433, novembro de 1971, p. 48/9).

18. No sustento do mesmo princípio afirmam-se os mais renomados mestres brasileiros, entre os quais: RUY CIRNE LIMA (*Pareceres*, Direito Público vol. I p. 224), GILBERTO ULHOA CANTO (*Temas de Direito Tributário*, vol. I, p. 16), SAMPAIO DÓRIA (*Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 114) e ALFREDO BECKER (*Teoria Geral do Direito Tributário*, Ed. Saraiva, SP, p. 255).

19. De lembrar, por fim, as palavras do próprio implantador da legislação do Imposto de Renda no Brasil, *verbiss*

“Dos quatro princípios em que se inspira a legislação financeira, a nossa lei adota o territorialismo. Considera, 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...*” (Dr. P. T. de SOUZA REIS, *in* Exposição de Motivos ao Primeiro Regulamento do Imposto de Renda, Imprensa Nacional, 1924, obra encontrada na Biblioteca do Min. da Fazenda, Rio, GB Armário I, prateleira 9, Obr. 24, n.º 6.30, p. 44; grifos nossos).

2.3 — A INCONSTITUCIONALIDADE SUBSTANCIAL DO ART. 11 DO DEC.-LEI N.º 401/68

20. RUY BARBOSA NOGUEIRA, um dos primeiros tributaristas a enfrentar de rijo a questão da inconstitucionalidade do dispositivo *sub examine*, alinhou, nesse sentido, as seguintes premissas, a par do princípio da territorialidade (Parecer publicado na Terceira Coletânea de *Direito Tributário*, José Bushatsky, Editor, SP, 1971, p. 11/29):

A — não pode a lei ordinária, expressa ou implicitamente (aqui empregando ficções jurídicas), invadir órbita constitucional, para dispor sobre competência tributária, nem a esfera da lei complementar, para estabelecer normas gerais de direito tributário;

B — o art. 43 do Código Tributário Nacional define o fato gerador do Imposto de Renda como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda... ou de proventos...”; note-se, a “aquisição”, i. é, a percepção, o auferimento, nunca o dispêndio, o pagamento;

C — o parágrafo único do art. 11 do Dec.-lei n.º 401/68 pretende nitidamente ampliar o âmbito impositivo do Imposto de Renda e fazê-lo recair, na verdade, sobre uma *despesa* do remetente dos juros, ali considerado *contribuinte*, quando quem aufere os juros é o credor estrangeiro;

D — incabível argumentar que, embora denominando-o “Imposto de Renda”, tenha querido o Dec.-lei n.º 401/68 criar, dentro da competência residual da União (Const. Fed., arts. 18, § 5.º, e 21, § 1.º) um novo imposto, “sobre remessas” porque, sobretudo lhe faltaria *aliquota*, que só a lei pode fixar (C.T.N., art. 97);

E — por não configurar, por si, qualquer aquisição de rendimento a “remessa” de juros jamais será “fato gerador” do Imposto de Renda, sabido que este “é a situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação tributária principal (C.T.N., art. 114), ou seja, o momento da incidência da norma legal; não havendo incidência, não se poderá lançar o tributo quando da “exteriorização” (a remessa) de um fato gerador inexistente;

F — o local de *produção* de juros contratuais é o local do contrato; se no exterior, lá é que dará a produção do rendimento.

21. A prol do mesmo entendimento, manifestara-se FÁBIO FANUCCHI:

“Parece-nos que as razões que levaram a considerar im procedente a exigência fiscal, continuam a prevalecer, apesar do texto expresso do Decreto-lei. A não tributabilidade de tais rendimentos, decidida em Juízo, tinha base no princípio de territorialidade da autoridade impositiva da União. Os julgados fixaram-se, imutavelmente, na determinação do local de assinatura do contrato de financiamento (com observância do princípio específico do *locus regit actus*), concluindo serem tributáveis no Brasil os juros de contratos firmados aqui e, em sentido inverso, de serem tributáveis no exterior os rendimentos de contratos já firmados, subtraindo-se da autoridade impositiva brasileira os beneficiários de rendimentos com domicílio ou sede no exterior e que em instante algum estiveram jungidos a essa autoridade. O novo diploma legal, simplesmente *subverte todo o princípio de tributação* pelo imposto de renda, elegendo contribuinte o pagador dos rendimentos, sobre o qual detém autoridade, que, em definitivo, não é o “*titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza*” ou o “*possuidor a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis*”, como caracteriza o Código Tributário Nacional, em seu artigo 45, o pagador do imposto de renda. Mais, nem se alegue que o parágrafo do referido artigo permite essa construção da nova legislação, pois ali se prevê a simples responsabilidade pelo imposto cuja *retenção e recolhimento* lhe caibam, num caso evidente de *substituição*, mas não de transferência do ônus tributário.

Final, a lei complementar à Constituição foi inobservada flagrantemente e o dispositivo pode ser considerado inconstitu-

cional” (*Alterações na Legislação do Imposto de Renda*, Ed. Resenha Tributária, SP, 1969, p. 14).

22. Embora não enfrentando, por desnecessário à solução da consulta que lhe fora submetida, o problema da constitucionalidade do art. 11 do Dec.-lei n.º 401/68, GERALDO ATALIBA, outro eminente tributarista de São Paulo, não deixa de ressaltar, *en passant*, que

“A leitura da disposição do seu parágrafo único, entretanto, causa-nos perplexidade.

Há aí evidente e palpável contradição” (Parecer *in Revista dos Tribunais*, n.º 433, nov./71, p. 65).

23. Em lúcido estudo também publicado na Revista dos Tribunais, n.º 427, maio/71, p. 57/66, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA demonstra a flagrante inconstitucionalidade do controvertido art. 11, aduzindo abalizados argumentos aos já expostos pelo Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA:

“Parece absurdo ter-se que dizer aqui que quem remete não tem titularidade sobre a disponibilidade dos juros, pelo contrário, tem obrigatoriedade de pagá-los. Não é credor, é devedor da relação jurídica privada. Não adquire renda, tem despesa, e o imposto é incidente sobre a renda, enquanto que os juros são despesas dedutíveis no próprio cálculo do imposto de renda da fonte pagadora ou inversão de capital pela mesma.

Como pode a fonte sober um mesmo pagamento que faz, receber duplo tratamento do mesmo ordenamento jurídico, primeiro, na fonte, sendo o pagamento tributado como se renda fosse, depois, na declaração anual, sendo admitido como despesa ou inversão de capital?

Por conseguinte a desfiguração do contribuinte representaria a própria desfiguração do imposto de renda para imposto sobre despesa. Como já dito, veremos adiante que o Decreto-lei n.º 401 não tem o poder de criar tal tributação, nem exigir o imposto de quem não é o seu legítimo contribuinte.

Entretanto, deve-se de imediato repelir qualquer dúvida, que já surgiu alhures, quanto à condição em que o remetente dos juros é colocado pelo Decreto-lei n.º 401, a fim de que não se diga que o mesmo não é contribuinte, mas mero responsável pela obrigação tributária.

Para tanto, basta lembrar que se a fonte fosse apenas responsável teria que haver um contribuinte principal. E este, o contribuinte, só poderia ser o credor no Exterior e estaria fora da competência brasileira, sendo, portanto, indevido o imposto. Exatamente para evitar esta conclusão é que surgiu o art. 11 do Decreto-lei n.º 401.

Outrossim, a própria administração do imposto de renda já se manifestou claramente no sentido de que a fonte remetente dos juros é o contribuinte do imposto e não o mero responsável tributário. E fê-lo através de ato normativo, qual seja, o parecer normativo n.º 43, de 29/5/1970 (DOU de 10/6/1970), expedido pela Coordenação do Sistema de Tributação, que determina que, após o Decreto-lei n.º 401 ‘o encargo tributário passou a pesar obrigatoriamente sobre o financiado’.

De mais a mais, o próprio Decreto-lei n.º 401 define o remetente como contribuinte, cuja figura é distinta da do responsável.

Segundo o art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, ‘o sujeito passivo da obrigação principal’ diz-se:

I — contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II — responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua condição decorre de disposição expressa de lei’ (os grifos são nosso).

Ora, a fonte remetente dos juros não tem relação pessoal e direta com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos juros. Logo, não pode ser contribuinte.

Pode, isso sim, e por disposição expressa de lei, ser colocada como responsável pela retenção e recolhimento do imposto. É o próprio Código, no parágrafo único do art. 45 que assim permite: ‘A lei pode atribuir à fonte pagadora de renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam’ (o grifo é nosso).

Responsável pela retenção e recolhimento, diz o Código, e não contribuinte, como querem o citado parecer normativo n.º CST-43/70 e o Decreto-lei n.º 401.

“E mais, responsável apenas se pagadora de renda ou de proventos tributáveis, diz o art. 45. Por esta razão é que a jurisprudência fulminou a pretensão de cobrança do imposto de renda sobre juros de financiamento da aquisição de bens no Exterior. Porque não se trata de renda tributável, inclusive por ser o beneficiário residente ou estabelecido no exterior, onde o contrato foi concluído e executado. Vê-se novamente, de passagem, a propriedade como nossos Tribunais sempre se manifestaram em torno desta matéria.”

24. E adiante, examinando o ponto de vista de alguns, que pretendem ver no art. 11 do Dec.-lei n.º 401/68 um novo imposto, criado pela União dentro de sua competência residual:

‘Ademais, a exigência de imposto sobre a simples remessa também invadiria outro campo específico de incidência tributária, e também esbarraria na base de cálculo de outro imposto.

“Trata-se do imposto sobre operações de câmbio (art. 21, n.º VI, da Constituição), cujo fato gerador, o Código Tributário Nacional define, no art. 63, n.º II, como sendo: ‘quanto às operações de câmbio a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este’, e cuja base de cálculo o art. 64, n.º II, define como sendo: ‘quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição’.

Ora, a remessa de juros o que é senão a colocação do seu valor, em cruzeiros, à disposição do credor, em banco autorizado a operar em câmbio? Ou a entrega desse valor ao banco para encaminhá-lo ao credor?

É cristalina a coincidência de fatos geradores (*remessa à operação de câmbio*, esta é meio legal da efetivação daquela) e de bases de cálculo (o valor dos juros é a importância em cruzeiros entregue ao banco para remessa através da operação cambial).” — (grifamos).

2.4 — A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 11 DO DEC.-LEI N.º 401/68 A CONTRATOS ANTERIORES

25. O advento do Dec.-lei n.º 401/68 apanhou, em curso de liquidação, inumeráveis contratos de financiamentos com juros ainda por remeter ao exterior, surpreendendo as partes contratantes com gravosa tributação imprevista — porque inexistente — à época da contratação.

26. Em consequência, bateram os prejudicados às portas dos Tribunais, na defesa do *direito adquirido* de remeter os juros pela lei vigente ao tempo do contrato, *ato jurídico perfeito* sempre registrado no Banco Central do Brasil e então sem qualquer alusão a qualquer exigência tributária. Argüíram que essa aplicação retroativa do novo diploma violava o art. 153, § 3.º, da Constituição Federal e o art. 6.º, §§ 1.º e 2.º da Lei de Introdução ao Código Civil, e mostraram que, não obstante a autonomia do Direito Tributário, a regra de garantia do direito adquirido e do ato jurídico perfeito é, na expressão de PONTES DE MIRANDA:

“... comum ao direito privado e ao direito público. Quer se trate de direito público, quer se trate de direito privado, a lei nova não pode ter efeitos retroativos (critério objetivo),

nem ferir direitos adquiridos (critério subjetivo), conforme seja o sistema adotado pelo legislador constituinte” (*Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n.º 1 de 1969*, vol. V, pág. 99).

27. Seguiram-se os pronunciamentos judiciais, acolhendo a tese, de que são exemplos os acórdãos do Supremo Tribunal Federal noticiados no item 14 retro e aos quais podemos acrescentar o proferido no Agravo de Instrumento n.º 48855, pela E. 2.ª Turma, em que afirmou o Ministro ADAUCTO CARDOSO:

“Entendo que não se pode dar, sem grave lesão ao direito adquirido das partes e da economia do contrato, efeito retroativo ao Decreto-lei n.º 401, de 30-12-1968, admitindo-se a cobrança do imposto de renda sobre prestações de juros ou “sobre remessas de juros para o exterior, feita já em data posterior à promulgação do decreto”.

28. Em favor da mesma conclusão de fundo, qual seja a de que a lei fiscal não alcança atos jurídicos aperfeiçoados anteriormente à sua vigência, devendo respeitar os direitos adquiridos daí decorrentes, chegaram a decidir os Tribunais que a alíquota do Imposto de Importação impositiva quando do desembaraço alfandegário das mercadorias importadas é a vigente ao tempo em que a importação foi autorizada pelos órgãos oficiais:

a) ac. unânime do S.F.F. no RE n.º 57.161, de 26-10-65. (*RTJ* n.º 35, pág. 202);

b) ac. do S.T.F. no Mand. Seg. n.º 4.378, de 11-9-57 (*RTJ* n.º 3, pág. 247);

c) ac. Unânime do S.T.F. no Agr. Inst. n.º 20944, de 23-7-59 (*RTJ* n.º 10, pág. 225), cuja ementa é a seguinte:

“O direito se determina segundo a lei em cujo império nasceu. Diferencia-se o direito adquirido da “simples expectativa de direito, na circunstância do valor econômico e bem jurídico que aquele represente, quando neste em expectativa não exista significação patrimonial, podendo ser abolido sem lesão pela lei nova”;

d) ac. da 2.ª T. do T.F.R. no Agr. em Mand. Seg. n.º 61.329, de 8-10-68:

“Importação. Caracterizado o direito adquirido, aplica-se ao desembaraço de mercadorias a lei vigente à data da emissão da licença e cobertura cambial consequente”;

e) ac. da 3.ª T. do T.F.R. no RMS n.º 62.236, de 31-3-69:

“Os aumentos ou estabelecimentos de alíquotas procedidos pelo Conselho de Política Aduaneira, constantes de Re-

soluções, não atingem negócios com câmbio fechado e vindos no tempo próprio". (*Boletim ADCOAS/69*, pág. 459).

2.5 — O ATUAL ESTÁGIO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO BRASILEIRO DESACONSELHA A TRIBUTAÇÃO EM EXAME

29. Superada a fase de substituição de importações, carente o País de tecnologia própria e necessitando, destarte — como o assinalam, constantemente, as autoridades responsáveis pelo atual surto de expansão de nossa economia — de receber recursos financeiros e bens de produção em alta escala, afigura-se sobremaneira inoportuno o ônus tributário que se pretende gravar dita importação de capital e maquinaria indispensáveis ao desenvolvimento do Brasil. Afora uma maior arrecadação, pura e simples, do Imposto de Renda, nada mais se pode alinhar em prol de tal tributação, e sim, ao invés, contra a mesma.

30. Em percuciente análise a respeito, comentou o ilustre Advogado, EDUARDO SEABRA FAGUNDES, hoje também Procurador do Estado da Guanabara:

"... a implantação de novas indústrias, bem como a ampliação e modernização dos existentes, envolve a importação de custosos equipamentos, quase sempre financiados pelo fabricante. A incidência do "Imposto de Renda sobre os juros da parte financiada, à alíquota de 25%, encarece sobremaneira o empreendimento, exigindo maiores investimentos do empresário exatamente na fase de implantação do complexo industrial, sua ampliação ou modernização. É claro que no final das contas, qualquer que seja a fórmula adotada pelo legislador brasileiro para cobrar o tributo, o ônus acabará recaindo sobre a empresa nacional. E isto porque quando a lei brasileira diz que o contribuinte do imposto é o vendedor dos bens, ele aumenta os seus preços de forma a receber exatamente aquilo que receberia se não houvesse tributo a pagar ao Fisco brasileiro. De sorte que a empresa brasileira ou se conforma em arcar com tal ônus ou não consegue adquirir os equipamentos dos quais carece. É evidente, pois, que a exigência do imposto, importando em maiores despesas para as novas empresas, ou para aquelas que se decidem a ampliar ou modernizar suas instalações, dificulta o desenvolvimento econômico do país, retardando o surto de industrialização que o próprio Governo deseja acelerar. É curioso notar, aliás, que, por um lado, o Governo procura incentivar a nossa industrialização isentando as importações de máquinas e equipamentos de interesse para o desenvolvimento econômico dos tributos federais (IPI, Imposto de Importação, etc.) e estaduais (ICM) que normalmente incidem sobre o ingresso de bens no país; e, por outro

lado, onera as aquisições dessas máquinas e equipamentos exatamente quando elas se fazem em condições mais favoráveis ao empresário brasileiro: mediante financiamento do seu preço, ou parte dele. Só há duas explicações para essa contradição: a ingênua suposição de que o imposto recairá sobre empresa estrangeira ou o desejo de vencer a corrente jurisprudencial que há longos anos impede a cobrança do imposto nesse caso" (entrevista publicada no *Jornal do Brasil* de 28-10-70, p. 19).

2.6 — OUTRA ORIGEM DE REMESSAS DE JUROS: FINANCIAMENTO DE CAPITAL DE GIRO PELOS REGIMES DA LEI N.º 4.131/62, DA RESOLUÇÃO N.º 63/67, DO BANCO CENTRAL DO BRASIL, OU DA INSTRUÇÃO N.º 289/65 DA SUMOC.

31. Além da *importação de bens para pagamento a prazo*, hipóteses que estudamos até aqui, as remessas de juros para o exterior podem decorrer, ainda, de *financiamentos para reforço do capital de giro* de empresas brasileiras, isto é, mútuos simples, desvinculados de qualquer aquisição de bens, tomados de pessoas jurídicas instituições financeiras ou não com domicílio em outro país.

32. Tais entradas de divisas e respectiva amortização dos empréstimos, bem assim envio de juros aos mutuantes, se submetem a um de três regimes de controle cambial:

a) a Lei n.º 4.131, de 3-9-62 (conhecida como "Lei de Remessa de Lucros"), alterada pela Lei n.º 4.390, de 29-8-64, e regulamentada pelo Decreto n.º 55.762, de 17-2-65;

b) a Instrução n.º 289, de 14-1-65, da SUMOC-Superintendência da Moeda e do Crédito, depois transformada no Banco Central), com as modificações da Resolução n.º 133, de 30-1-70, do Banco Central do Brasil e a regulamentação dos Comunicados GECAM (Gerência de Operações de Câmbio do Banco Central) n.ºs 137, de 30-1-70, e 156, de 27-8-70;

c) e a Resolução n.º 63, de 21-8-67, do Banco Central do Brasil, modificada pela Resolução n.º 112, de 12-3-69, e regulamentada pela Circular n.º 96, de 25-8-67, da FIRCE (Gerência de Fiscalização e Registro de Capitais Estrangeiros, do Banco Central).

33. Em todos esses casos, vem o Fisco exigindo o prévio recolhimento do tributo direto, na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), com base nos seguintes dispositivos do RIR — Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 58.400, de 10-5-66:

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

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliados no estrangeiro (Decreto-lei n.º 5.844, art. 97, a);

“Art. 292. Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte:

1.º — à razão de 25% (vinte e cinco por cento), ressalvado o disposto no parágrafo único, todos os rendimentos tributários de acordo com este Regulamento, quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o artigo 33, excetuados os de que tratam os incisos 2.º e 3.º (Lei n.º 3.470, art. 77; Lei n.º 4.131, arts. 13, 43 e 46 e Lei n.º 4.390, artigo 1.º)”.

34. O art. 97, *a*, do Dec.-lei n.º 5.844, de 23-9-43, a que fez remissão o art. 33 do RIR, estabelece:

“Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão da taxa de 10% os rendimentos percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliados no estrangeiro;

35. Prescreve, por sua vez o art. 77 da Lei n.º 3.470, de 28-11-58, aludido pelo art. 292, 1.º, do Regulamento:

“Art. 77.º — O item 1.º do art. 97 do Regulamento do Imposto de Renda passa a vigorar com a seguinte redação:

1.º) à razão de 25% (vinte e cinco por cento):

I — os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no estrangeiro, inclusive aqueles oriundos da exploração de películas cinematográficas;

II — os rendimentos percebidos pelos residentes no País, que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses”.

36. Já os arts. 13, 43 e 46 da Lei n.º 4.131/62, com as alterações do art. 1.º da Lei n.º 4.390/64, referidos pelo art. 292, 1.º, do RIR, dispõem:

a) o art. 13, sobre a equiparação a “lucros distribuídos e tributados” das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante” que excederem certos limites;

b) o art. 43, sobre *lucros* e *dividendos* remetidos; ,

c) e o art. 46 sobre lucros “provenientes da venda de propriedades imóveis, inclusive da cessão de direitos”.

37. Da exigência tributária de desconto do Imposto de Renda na fonte participa também o Banco Central do Brasil, com fulcro no art. 9.º, § 1.º, da Lei n.º 4.131/62:

“Art. 9.º

§ 1.º — As remessas para o exterior dependem do registro da empresa na SUMOC e de prova do pagamento do Imposto de Renda *que for devido* (grifo nosso).

38. Uma leitura atenta dos dispositivos supratranscritos faz evidenciar duas relevantes conclusões:

1.º) a Lei n.º 4.131/62, que é o estatuto do capital estrangeiro no Brasil, *não tributa juros*, como, ao contrário, o faz com lucros, dividendos, *royalties*, etc.;

2.º) a expressão “rendimentos provenientes de fontes situadas no País” é uma inovação do art. 33, *caput*, do Regulamento, não constando das leis regulamentadas (Dec.-lei n.º 5.844/43, art. 97, e Lei n.º 3.470/58, art. 77, 1.º, I. Nem o disse esta última que *todos* os rendimentos oriundos de fontes brasileiras sofreriam o desconto antecipado do tributo. Na verdade, deve ela ser interpretada de conformidade com o princípio maior da *lex loci*, que admite a tributação, apenas, dos rendimentos *produzidos e auferidos no Brasil*.

39. Assim, os *juros* remetidos em decorrência de contratos de financiamento de capital de giro, regulados por qualquer dos três regimes referidos, ajustados no exterior com mutuante que não tem domicílio no Brasil, também escapam, em tese, a incidência do Imposto de Renda brasileiro, quer pelo princípio da territorialidade, quer pela ausência de norma *legal* expressa, sabido que o simples regulamento não tem força para criar fato gerador.

40. Com tais fundamentos principais, vem sendo recentemente, sobretudo na Guanabara e em São Paulo, impetrados e concedidos pelos Juízes Federais diversos *Mandados de Segurança* em casos de remessas de juros por empréstimos submetidos aos regimes da Lei n.º 4.131/62 e da Resolução n.º 63/67. Desconhecemos qualquer procedimento judicial semelhante relativo à Instrução n.º 289/65, mesmo porque são raros, por motivos de ordem político-cambial, os financiamentos desse tipo.

41. Queremos crer que as empresas nacionais tomadoras de empréstimos no exterior só ultimamente foram alertadas para a ilegalidade dessa tributação, em virtude do formidável incremento de nosso comércio internacional financeiro e de mercadorias, originado do esforço de exportação e desenvolvimento interno em que se empenha agora o Governo, esforço esse que se pretende tenha um de seus apoios na entrada de divisas estrangeiras.

42. Examinando a matéria em sentença proferida a 12-11-71 no Mandado de Segurança n.º 4.021, impetrado por Cia Editora Civilux e por Cia. Gráfica Lux, o MM. Dr. Juiz EVANDRO GUEIROS LEITE, da 1.ª Vara Federal na Guanabara, comentou:

“Antes do D1. 401 não estava sujeita ao imposto de renda na fonte a remessa de juros para fora do País. Não encontro nos arts. 292 e 300, do Decreto n.º 58.400, os juros oriundos de financiamentos estrangeiros identificados como rendimentos tributáveis.

“Quanto aos rendimentos provenientes de fontes situadas no País e destinados a financiadores estrangeiros, a *identificação* encontra-se no art. 33, com remissão aos arts. 292/300, do mesmo Decreto. Esclareço: *identificação* de rendimentos para efeito de tributação.

Mas o só Regulamento não pode taxar. Por isso fez remissão à Lei. O art. 292, 1.º, refere os arts. 13, 43, 45 e 46, da Lei 4.231, de 3-9-1962, que dispõe:

a) art. 13, sobre lucros, assim consideradas as quantias devidas a título de “royalties” pela exploração de patentes de invenção e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante;

b) art. 43, sobre lucros e dividendos atribuídos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou com sede no exterior, às taxas vigorantes para os dividendos devidos às ações ao portador;

c) art. 45, sobre rendimentos oriundos da exploração de películas cinematográficas;

d) art. 46, sobre lucros provenientes de venda de propriedades imóveis, inclusive de cessão de direitos, quando o proprietário for pessoa física ou jurídica residente ou com sede no exterior.

Não há, todavia, referência à taxaço de Juros de financiamento externos, mesmo se considerados rendimentos (art. 3.º, b, L. 4.131/62), pois a lei somente se preocupou com o registro das remessas pela antiga SUMOC.

E ler-se, com complementação ao art. 3.º, b, o art. 9.º:

Art. 9.º — As pessoas físicas e jurídicas que desejarem fazer transferências para o exterior a título de lucros, dividendos, JUROS, amortizações, *royalties*, assistência técnica científica, administrativa e semelhantes; deverão submeter aos órgãos competentes da SUMOC e da Divisão do Imposto de Renda, os contratos e documentos que foram considerados necessários para justificar a remessa.

Parágrafo único. As remessas para o exterior dependem do registro da empresa na SUMOC o da PROVA do PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA QUE FOR DEVIDO.

Dentro do Capítulo, exigindo o legislador o registro das remessas, taxou todas as que quis (arts. 13, 3, 45 e 46), dessa taxaço excluindo (porque não mencionou) os JUROS de

fontes situadas no País, percebidas por pessoas no estrangeiro e provenientes de FINANCIAMENTOS.

Igualmente se vê em outros diplomas legais referidos no mesmo art. 232, 1.º. Assim, as Leis 3.470/58, art. 77, e 4.390/64, esta “que alterou a Lei n.º 4.131/62, mas qualquer delas sem mencionar a taxaço dos Juros nas condições indicadas.

Tanto é isso verdade que houve necessidade de legislar *in casu*, para sujeitar o valor dos JUROS remetidos ao exterior, devidos em razão da compra e venda de bens a prazo, ao desconto do imposto de renda na fonte (art. 11, DI. 401/68)”

43. Com fundamento na regra da territorialidade, o Dr. Juiz José PEREIRA GOMES FILHO, da 6.ª Vara Federal de São Paulo, proferiu decisão, a 14-9-71, igualmente concessiva do *writ* ajuizado por Karibê S.A. — Indústria e Comércio, em caso de remessa de juros por contrato baseado na Resolução n.º 63/67.

44. Na 2.ª Vara Federal da GB, o Dr. AMÉRICO LUZ concedeu recentemente, liminar nos *mandamus* requeridos, em casos da Lei n.º 4.131/62, por SAB S.A. — Brasileira de Comércio e Representações e Agropecuária Fluminense S.A. Na 7.ª Vara Federal da Guanabara, obteve liminar Edmaro Cia. Comércio e Engenharia, para remessa de juros vinculada a um contrato regido pela Resolução n.º 63/67.

45. NELSON BEAUMONT MATTOS, em artigo publicado no *BC Diário* de 14-7-71 (pág. 13), noticia outro julgado, emitindo sua opinião:

“Foi sempre tranquilo o entendimento jurisprudencial, no sentido de que a remessa de juros para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo e de empréstimos, não estava sujeita ao imposto de renda.

O art. 11 do decreto-lei n.º 401/68 estabeleceu que a remessa de juros devidos em razão da compra no exterior de bens a prazo, seria tributável, ainda quando o beneficiário do rendimento fosse o próprio vendedor. O legislador, apoiado no artigo 45 do Código Tributário Nacional, designou o contribuinte do imposto o próprio remetente.

A regra contida no mencionado artigo 11 é restrita e não geral. É unicamente endereçada à remessa de juros provenientes da compra de bens a prazo. Juros decorrentes de outros tipos de transação, no nosso entender, estão isentos da imposição. O legislador, ao redigir a regra, se tivesse a intenção de alcançar outras categorias de transação sujeitas a juros, poderia ter dado a seguinte redação: “o valor dos juros remetidos para o exterior, a qualquer título, está sujeito ao imposto de renda.” Mas não o fez.

Todavia, este não é, ao que parece, o entendimento das autoridades fiscais, as quais, não obstante torrencial jurisprudência

dência, continuam a insistir na imposição, invocando o inciso 10, do artigo 292 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo decreto n.º 58.400, de 10 de maio de 1966 e também o seu artigo 33.

Ainda recentemente, a autoridade fiscal exigiu imposto numa remessa de juros proveniente de um contrato de mútuo lavrado entre a DERSA — Desenvolvimento Rodoviário S.A. — de São Paulo e um Consórcio de Bancos Estrangeiros.

O juiz da 4.ª Vara Federal em São Paulo, CAIO PLÍNIO BARRETO, concedeu o mandado em sentença incisiva. “Trata-se de mútuo não de compra de bens a prazo, comprovado pelo contrato exibido pela impetrante referente ao empréstimo de US\$ 15.000.000,00”.

Quanto ao invocado inciso 1.º do artigo 292, do vigente regulamento, o juiz não reconheceu a sua aplicabilidade ao caso, “de vez que as verbas remetidas representam simples receita encaixada como renda bruta por entidades situadas fora do Brasil e que operam no território do seu domicílio. Não investiram no território brasileiro. Trata-se de operação realizada no exterior, onde tem sede a financiadora. Ora, o poder de tributar abrange os limites do território nacional. Não transcende as suas fronteiras. Portanto, a impetrante efetuou uma operação com entidade estrangeira, fora do território brasileiro, como bem demonstra o contrato a fls. ..., em condições que não sofre tributação”.

Também não se aplicava ao caso a regra do artigo 33 do regulamento, uma vez que não configurava rendimento ou qualquer outra vantagem auferida no Brasil. No correto entender do juiz, as verbas remetidas compõem renda bruta de entidades alienígenas que não negociaram nem investiram no território nacional. Analisando o artigo 45 do Código Tributário Nacional, enfatiza que a parte, não sendo a impetrante, não sendo a impetrante, não sendo titular da disponibilidade, não pode figurar como contribuinte. Para que o titular do empréstimo seja o próprio contribuinte natural do imposto, a lei deve incluí-lo nessa condição, taxativamente. Como não foi criado, entretanto, o imposto específico sobre a referida operação, em que o mutuário figure como contribuinte direto prevalece o conceito consagrado pelas decisões citadas na inicial”. Não se enquadra, portanto, no conceito de renda tributável, esse tipo de remessa.

Completa o juiz a sua tese, revigorando a seguinte decisão fiscal: “As remessas que configuram simples receita não são taxáveis, dado que constituem mera parcela da renda bruta das entidades estrangeiras — (Rev. Fisco e Contribuinte — Dez. 1967, n.º 12, pág. 1.107)”.

2.7 — HAVENDO ACORDO TRIBUTARIO DO BRASIL COM O PAIS DE DOMICILIO DO CREDOR, O IMPOSTO DE RENDA É DEVIDO NOS TERMOS DO ACORDO PROMULGADO E POSTO EM EXECUÇÃO — A CONVENÇÃO COM O JAPÃO

46. O princípio de que a lei nacional não alcança fatos, negócios e pessoas fora de seu substrato territorial somente depara e sucumbe em face de tratados, convenção ou acordo internacional em que outra Nação permita o elastério impositivo, a seu território das normas dos demais Países contratantes.

47. No Brasil, os instrumentos de pacto internacional entram em vigor, ao nível de lei, quando aprovados por decreto legislativo e postos em execução por decreto presidencial.

48. Com o *Japão*, país de domicílio da Nippon Electric Company, as tratativas sobre tributação de rendimentos resultaram em Convenção assinada a 24-1-67, com aprovação, no Brasil, pelo Decreto legislativo n.º 43/67 e promulgação através do Decreto n.º 61.899, de 14-12-67, atos que lhe conferiram executividade em nosso território a partir de 31-12-67, nos termos do artigo 27, item 2, da Convenção:

“Art. 27 — 1)

2) A presente Convenção entrará em vigor no trigésimo dia após a data de troca dos instrumentos de ratificação e será aplicável aos rendimentos obtidos durante os anos fiscais que começarem no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano seguinte àquele em que a presente Convenção entrar em vigor”.

49. No tocante a *juros*, dispõe o artigo 10 da Convenção, itens, 1 e 2:

1) Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante;

2) Esses juros poderão, contudo, ser tributados no Estado Contratante de que provenham e de acordo com a respectiva legislação, mas o imposto correspondente não poderá exceder 10% do montante bruto dos juros se:

a) os juros forem recebidos por um banco ou outra instituição financeira residente naquele outro Estado Contratante;

b) os juros forem provenientes de empréstimos feitos por uma empresa de um Estado Contratante engajada num empreendimento industrial, desde que os fundos para tais empréstimos tenham sido obtidos pela empresa mencionada em

primeiro lugar em um banco ou outra instituição financeira unicamente com o objetivo de financiar aquela outra empresa, e que a primeira empresa possua pelo menos 25% do capital com direito a voto daquela outra empresa ao tempo em que tais empréstimos sejam feitos ou os juros sejam pagos;

c) os juros provenientes de debêntures ou outros títulos semelhantes; ou

d) os juros sejam provenientes de letras do Tesouro ou outros títulos da dívida pública”.

50. Interpretando normativamente — e a nosso ver de modo correto — dito artigo 10, a Coordenação do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, do Ministério da Fazenda, fixou o seguinte entendimento:

“Nos termos da Convenção entre Brasil e o Japão promulgada pelo Decreto n.º 61.899, de 14 de dezembro de 1967, os juros remetidos a beneficiários no Japão estão sujeitos à tributação normal, à alíquota de 25% (RIR, art. 292, § 1.º). A limitação da incidência em 10% do montante bruto dos juros, prevista no parágrafo (2) do art. 10 da Convenção, aplica-se, somente, no caso de ocorrer algumas das hipóteses previstas nos

“Nos termos da Convenção entre Brasil e o Japão promulgada pelo Decreto n.º 61.899, de 14 de dezembro de 1967, os juros remetidos a beneficiários no Japão estão sujeitos à tributação normal, à alíquota de 25% (RIR, art. 292, § 1.º). A limitação da incidência em 10% do montante bruto dos juros, prevista no parágrafo (2) do art. 10 da Convenção, aplica-se, somente, no caso de ocorrer algumas das hipóteses previstas nos subseqüentes subparágrafos de (a) a (d). (Parecer Normativo CST n.º 662, de 13-9-71, publicado no D.O.U. — Seção I — Parte I de 24-11-71, pág. 9561).

2.8 — CONCLUSÕES QUANTO AOS QUÁTR O FINANCIAMENTOS TOMADOS (O ÚLTIMO EM VIAS DE SÊ-LO) PELA C E T E L

51. De tudo o que se disse e para não nos alongarmos ainda mais, impõe concluir:

a) EM RELAÇÃO AO CONTRATO IE/67, COM A NIPPON ELECTRIC COMPANY — NEC — Firmado o contrato de importação (financiada) antes do Decreto-lei n.º 401/68 e da vigência da Convenção Brasil-Japão, consideramos indevido o Imposto de Renda, que, aliás, já teria sido totalmente pago, por ocasião das remessas de juros (todas) que foram feitas. Em conseqüência, se assinado o contrato no exterior, opinamos, com base no princípio da territorialidade e na regra constitucional

garantidora do direito adquirido e do ato jurídico perfeito, pela propositura de ação ordinária de repetição de indébito, cujo prazo prescricional — lembre-se — é de 5 (cinco) anos (CTN, art. 168).

b) QUANTO AO CONTRATO 2E/68, COM A NIPPON ELECTRIC COMPANY — NEC — Ajustado na vigência da Convenção Brasil-Japão, achamos devido o Imposto de Renda, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), a não ser que haja ocorrido alguma das hipóteses previstas nas alíneas a a d do item 2 do artigo 10 da Convenção, circunstância que os elementos dos autos não esclarecem, indicando, ao contrário, presumidamente, que não se figuram. No caso de ocorrência, contudo, a alíquota aplicável seria de 10% (dez por cento) e, se recolhido o tributo excessivamente, também cabe ação restitutória.

c) COM REFERÊNCIA AO NOVO CONTRATO A SER ASSINADO TAMBÉM COM A NIPPON ELECTRIC COMPANY — São pertinentes todas as considerações expendidas supra, no item b, irrelevante o local do contrato, em face da Convenção em vigor, vez que não se poderá invocar o princípio da territorialidade. No entanto, assim que fixadas as condições aludidas no art. 2.º do Decreto-lei n.º 1.215/72 poderá a CETEL pleitear ao Exmo. Sr. Ministro da Fazenda a “restituição, redução ou isenção” do Imposto de Renda atinente às remessas de juros oriundos desse contrato e de outros, de financiamentos, “que venham a ser contraídos no exterior” (art. 1.º).

d) RELATIVAMENTE AO CONTRATO COM O CHEMICAL BANK, EM NEW YORK — Os autos não aclaram se se trata de empréstimo para capital de giro ou de financiamento de importação, nem em que data e local foi ajustado. Inexistindo acordo tributário com os EEUU, como inexistente, é possível que caiba mandado de segurança (para as futuras remessas de juros) e ação repetitória (para as anteriores), se firmado o contrato no estrangeiro, visando mútuo desvinculado da aquisição de bens ou, mesmo se vinculado, se anterior ao Decreto-lei n.º 401/68. Caso posterior ao mesmo e decorrente de importação, propomos, ad cautelam, não obstante nosso ponto de vista pessoal pela inconstitucionalidade do artigo 11 do diploma legal, aguarde-se o pronunciamento do Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal mencionado no item 13 deste parecer, desde que ainda não se aproxime o prazo prescricional da restitutória. Para opinamento mais preciso, enfocando a hipótese exata dos fatos, indispensável fazer juntar cópia do contrato.

É o nosso parecer, sub censura.

Rio de Janeiro, 5 de junho de 1972.

RICARDO CRETTON
Procurador do Estado