

## IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI N.º 401, DE 1968, ART. 11. REMESSA DE JUROS. RETENÇÃO NA FONTE

### I — *Análise sucinta da legislação pertinente e demonstração da juridicidade do comportamento do poder tributante*

A Constituição de 1969, repetindo as demais, outorgou à União a competência para “instituir impostos sobre; . . . . . VI — renda e proventos de qualquer natureza” (art. 21, n.º IV). Liminarmente, constata-se que a redação do texto constitucional é ampla, dado que se refere ao imposto, acrescentando-se “de qualquer natureza”; significa isto, curialmente, que o legislador constitucional caracterizou marcadamente a amplitude de tal imposição, a ser feita pela legislação infra constitucional.

Se tivermos presente que o sistema jurídico é construído escalonadamente, a partir da Constituição federal, a continuar pelas leis complementares e seguindo pelas leis ordinárias, devemos considerar que, na realidade, tal escalonamento, implica em que: 1.º) as leis superiores, a partir da Constituição são redigidas em termos amplos; 2.º) tal amplitude é deliberada, para que a normatividade inferior possa concretizar, de fato e de direito, o que deve ser objeto da tributação.

Seguindo-se à Constituição, devemos considerar as leis complementares e, atualmente, é fora de discussão séria que o Código Tributário Nacional é, em sua função e natureza, lei complementar e como tal tem de ser aplicado. O art. 45, do Código Tributário Nacional, expressamente, admite que a lei (lei ordinária ou decreto-lei) possa atribuir “ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores da renda ou dos proventos tributáveis” a condição jurídica de contribuinte. Mais ainda, o mesmo art. 45, em seu § único, dispôs que a lei pode atribuir à própria fonte pagadora, de renda ou dos proventos, a “condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Ora, o decreto-lei n.º 401, de 30 de dezembro de 1968 ajusta-se rigorosamente à amplitude do preceito constitucional (art. 21, n.º IV), bem como ao Código Tributário Nacional, dado que, em seu artigo 11, submeteu: a) ao desconto de imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior; b) como técnica de cobrança, considerou o remetente obrigado ao pagamento; e c) erigiu em fato gerador a remessa dos juros para o exterior.

Na realidade, os argumentos que pretendem seja ilegítima tal imposição apoiam-se em autênticos sofismas, a seguir, rapidamente respondidos, fazendo-se as necessárias remissões às leis regentes da espécie.

O que se tributa, na remessa de juros, é o acréscimo patrimonial ao patrimônio do financiador. Evidentemente, não se trata de imposição sobre a despesa do contribuinte. O remetente, enviando juros ao exterior, curialmente, os coloca, contabilmente, na sua despesa. A despesa do devedor dos juros, que os remete, serve exclusivamente de espelho contábil para a verificação de qual foi o lucro do credor dos juros; nada mais. O argumento, portanto, de que seria imposto sobre a despesa é pueril. Se fosse válido, teríamos que admitir que, em outras hipóteses, quando existe retenção de

imposto de renda na fonte, pela circunstância de que o valor retido é despesa de quem o retém, tal seria, também, imposto sobre a despesa. *A retenção na fonte é técnica de cobrança; e não imposição tributária.* Não é quem retém que suporta, em definitivo e em última análise, a incidência da tributação. A retenção na fonte, em todos os casos e também no de remessa de juros para o exterior, implica em que, o que paga as importâncias suscetíveis de comportarem retenção, detém parte de tais importâncias para entregá-las ao Fisco, a título de imposto de renda. Todavia, tais importâncias são representativas de imposto devido por quem é credor das mesmas, e não daquele que é o encarregado de efetuar a retenção.

Assim, o argumento somente teria validade jurídica, se em verdade, houvesse incidência sobre aquilo que, *essencial e ontologicamente*, fosse despesa. No caso vertente, o que ocorre é que os juros constam da despesa, de quem os remete; e estão na despesa de quem os remete justamente porque são representativos de renda de outrem. Apenas, o que remete fica obrigado a recolher um tributo que não é seu.

Em síntese: I) o tributo incide sobre o valor dos juros acrescidos a um patrimônio, que é do financiador; II) a circunstância de estarem contabilizados como despesa, na contabilidade de quem os remete, apenas confirma: a) quem suporta o ônus tributário é o financiador, dado que, sendo-lhe feita a remessa, com dedução do imposto, O REMETENTE NÃO ARCA COM NADA; b) de outra parte, justamente porque está na despesa do remetente, ele deduz tais juros, circunstância indicativa de que, o que representa despesa sua, é lucro do credor; III) a argumentação da impetrante confunde técnica de tributação, que erigiu legitimamente o remetente dos juros em autêntico *substituto legal tributário*, com suporte definitivo do ônus tributário, inexistente para o remetente dos juros.

Como argumento central, ainda, entende-se que não está mencionada tal fonte no R.I.R., tendo em vista o disposto nos seus arts. 33 e 292. Outrossim, tal argumento carece de relevância jurídica.

Quais são os requisitos jurídicos, dentro da vigente sistemática tributária brasileira, para a legitimidade de retenção na fonte. São, indiscutivelmente, dois: 1.º) a previsão da possibilidade de se atribuir à fonte pagadora, de renda ou proventos, a própria condição de ser obrigada à retenção; 2.º) consequentemente, a constatação na espécie, se houve ou não lei de nível ordinário, criando a fonte. Ora, tais requisitos constata-se na espécie. O Código Tributário Nacional, em seu art. 43, § único, admite que a lei (—lei ordinária ou decreto-lei, em matéria financeira) criem especificamente fontes pagadoras de renda; e, de outro lado, verificamos que o decreto-lei n.º 401, criou, validamente, em seu art. 11, uma fonte pagadora.

Assim, constatamos que o argumento envolve um sofisma. E tal sofisma parte do pressuposto, não revelado, mas ínsito no argumento, consistente em que somente podem ser criadas fontes, ou que somente existem as fontes constantes do Regulamento do Imposto de Renda. ou seja, que a enumeração das fontes, integrantes do R.I.R. seriam taxativas. Na realidade, para se criar fonte basta lei de nível ordinário, que o faça em

consonância com o que admite o art. 43, § único, do Código Tributário Nacional. E isto, portanto, aconteceu na espécie. A conclusão, pois, é que, tendo sido a fonte criada em conformidade com o citado art. 43, parág. único, são absolutamente ininvocáveis os citados artigos do R.I.R., para o fim pretendido.

Julgamos que, embora suscintamente, ficaram respondidos os argumentos expendidos pela impetrante, chegando-se à conclusão de que é rigorosamente respaldada no sistema tributário, a pretensão consubstanciada na cobrança de imposto de renda, com base no art. 11, do decreto-lei 401.

Procuraremos, a seguir, desenvolver com mais profundidade a hipótese, com argumentação que virá solidificar a nossa análise. Iniciaremos este desenvolvimento respondendo ao argumento — do qual ainda não tratamos —, consistente em que a disponibilidade econômica adquirida pelo beneficiário não ocorre no Brasil.

## II — Desenvolvimento do trabalho

### 1. O argumento da disponibilidade financeira.

Sustenta-se, também, que a disponibilidade econômica, adquirível em função dos contratos internacionais celebrados, e em que são estipulados pagamento de juros, que devem ser remetidos ao estrangeiro, não se verifica no território nacional. E, por isto, aplica-se ao caso, princípio geral de direito tributário, que é o da territorialidade, princípio este, aliás, “inscrito no pórtico da nossa lei civil” (V. petição inicial, item 12 voto do Ministro Cândido Motta Filho, *in* Diário da Justiça da União, de . . . . . 30-4-1964). Realmente, o princípio da territorialidade está consagrado em nossa sistemática. Acontece, porém, que na espécie vertente a disponibilidade econômica é adquirida, pelo beneficiário, em nosso território. E isto é facilmente demonstrável.

Em primeiro lugar, devemos partir do próprio contrato (traduzido) junto aos autos, item 15, letra g, onde se lê que o direito aplicável ao acordo é o brasileiro (“O presente Acordo e as Notas serão consideradas como sendo contratos constituídos de acordo com as leis brasileiras, e para todos os efeitos e em todos os sentidos (inclusive, sem a elas se limitar, em matérias de validade, interpretação, desempenho e cumprimento) por elas se regerão”).

É, desta forma, indubitável a aplicação, integral, absoluta e definitiva do direito brasileiro ao contrato. Se isto não fosse suficiente, tenhamos presente o art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil, que reza: “É competente a autoridade judiciária brasileira, quando fôr o réu domiciliado no Brasil ou aqui tiver de ser cumprida a obrigação”.

Constatamos, pois, que se ao direito brasileiro é aplicável a regra de que competente é a nossa autoridade judiciária, quando o contrato deva ser executado aqui, é curial que, não pagando o devedor, ou não remetendo os juros, tem direito o credor de cobrar o que lhe seja devido. Se assim

é, o seu direito aos juros nasce sob a égide de nossa legislação, que o protege, porque: a) foi eleita, no contrato; b) porque, independentemente disto, assim o determina o art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil; c) porque, ainda, não só é aplicável à espécie o direito material brasileira, como também a própria autoridade judiciária brasileira defenderá o direito do credor. Se, ainda, o que se disse não fosse suficiente, segundo o mesmo art. 12, da L. I. ao Código Civil, bastaria que o devedor fosse aqui domiciliado (isto é, no Brasil) para aplicar-se o art. 12, citado. Na hipótese, não só o contrato deve ser cumprido aqui, como também é o devedor domiciliado entre nós.

Se a ação de cobrança tem de ser movida aqui, logicamente a disponibilidade, isto é, o direito ao crédito, nasce em território nacional. Assim, conquanto seja exato o princípio de que a lei tributária é territorial, JUS-TAMENTE POR ISSO, é legítimo o tributo.

Outrossim, na realidade, pretender-se que a disponibilidade não ocorreria em território nacional, decorre da confusão entre *técnica de pagamento* (“remessa dos juros ao exterior”) com aquisição real da disponibilidade. A forma do pagamento é a remessa dos juros, tal como se faria e se faz, dentro do Brasil, de um Estado-federado, para outro. Outra coisa, é a disponibilidade do crédito, que ocorre aqui, por causa do contrato, por causa da aplicação à espécie, absolutamente incondicional, da legislação brasileira — onde se inclui a aceitação da legislação tributária, se necessário fosse isto —, por causa de ser o devedor aqui domiciliado e de aqui dever ser cumprido o contrato.

Assim, argumentar-se como se faz, no sentido de que tendo sido o contrato firmado no exterior, inviabiliza a incidência, é argumento falso, quer pelo teor do contrato, que aceitou integralmente a legislação brasileira, quer, ainda e também, pela própria Lei de Introdução ao Código Civil.

O problema que ora se fere no Brasil não ocorre pela primeira vez. Na jurisprudência internacional do direito tributário já ocorreram hipóteses similares, senão idênticas, e a solução foi a de aceitar como válida a tributação do local onde o lucro era auferido, que, na espécie, importa em validar o comportamento do Fisco.

No direito italiano discutiu-se muito o caso de remessa, por sucursais e filiais, situadas fora da Itália, de juros e rendimentos à matriz na Itália e a legitimidade da incidência da tributação italiana à espécie. Depois de muita discussão, adotou-se pela impossibilidade de se considerar produzida a riqueza ou o rendimento na Itália, a tese da intributabilidade pela legislação italiana. Argumenta-se que, como o rendimento era remetido para a Itália “acaba assim por existir no país; que o rendimento realizado no estrangeiro é na realidade produzido na Itália”. No entanto, como dissemos, esta tese não vingou. Segundo informa EZIO VANONI (*Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, trad. brasileira, s/d, págs. 219-220), “como princípio geral de direito, permanece firme o princípio de que o lugar da produção do rendimento é que determina a sua tributabilidade” (grifei). Ora, é evidente que o lugar da produção dos juros é o

Brasil, tanto que, se a firma brasileira falir, tais juros não serão produzidos.

Na espécie apontada por VANONI, sintetizadora da posição da jurisprudência italiana, há um radicalismo maior que no caso dos autos. E isto porque tratava-se de u'a mesma firma, havendo remessa de rendimentos das filiais para a matriz, mas, mesmo assim, se "um rendimento realizado no estrangeiro por uma filial foi economicamente produzido no exterior, deve-se reconhecer, sem mais, a não tributabilidade desse rendimento" (op. cit., n.º 42, pág. 220).

No caso vertente, devemos acentuar que se trata de credor distinto do devedor. A lição da doutrina e da jurisprudência italiana servem, ineludivelmente, para demonstrar que o único critério é o de tributar o que foi produzido num dado território. Se assim é, sendo os juros produzidos no Brasil, é absolutamente legítima a sua tributação, sob este aspecto.

## 2. A figura do substituto legal tributário

De um ponto de vista dogmático a figura criada pelo art. 11, do decreto-lei 401 é a do substituto legal tributário. A doutrina observa que tal figura significa em erigir-se um obrigado tributário — no caso o remetente dos juros —, para pagar por outrem, que é o substituído e verdadeiro devedor. O tributo pago pelo substituto, lhe dá direito mesmo de ação regressiva contra o substituído, lhe dá direito mesmo de ação regressiva contra o substituído (V. AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução ao Direito Tributário*, 1959, págs. 117/118). Examinemos, porém, o assunto tal figura ao desconto na fonte. É plenamente admitida a conjugação da figura do substituto legal tributário, com a de retentor de imposto na fonte (V. ARAÚJO FALCÃO, *op. cit.*, pág. 118). Observa que, isto ocorrendo, "o substituto legal é investido de responsabilidade tributária (HAFTUNG), com exclusão do contribuinte. A substituição, pois, é mero critério, legalmente eleito, de atribuição do fato impositivo. Como tal, o substituto é sujeito passivo da relação tributária" (V. ARAÚJO FALCÃO, *op. ult. cit.*, pág. 119).

O que ocorreu na espécie, portanto, foi precisamente a figura do substituto legal tributário, aliando-se, na mesma pessoa o encargo de retentor do imposto na fonte. Apenas, não há, que se cogitar de possibilidade do substituto legal tributário ("o que remete os juros") acionar o seu credor ("o credor no estrangeiro, com direito aos juros"), pela circunstância do desconto na fonte, isto é, quando é feita a remessa, já houve dedução do imposto, que é suportada, em definitivo, pelo credor, que está no exterior. ALFREDO AUGUSTO BECKER (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 1963, S. Paulo, n.º 141, *in fine*, pág. 488) bem esclarece o seguinte: "Na retenção na fonte, há uma redução num débito que o contribuinte "de jure" tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico".

Assim, o que se verifica é que o remetente, erigido como responsável pelo tributo, que é devido por quem está no exterior, reduz o montante de

tal imposto do seu débito, remetendo ao credor dos juros com a respectiva dedução.

## 3. O Código Tributário Nacional e o presente problema

Já verificamos que os termos do art. 12, IV, da Constituição são os mais amplos possíveis; outro tanto ocorre com o art. 45 do C. T. N. E há razão para tanto. ALIOMAR BALEEIRO (*Direito Tributário Brasileiro*, 1969, 1.ª ed., pág. 173) observa, precisamente a respeito do art. 45, do C.T.N.: "Nos seus termos vagos e amplos, o art. 45 do C. T. N. visa dar A MAIOR FLEXIBILIDADE AO LEGISLADOR ORDINÁRIO, ALÉM DA FACULDADE QUE LHE ATRIBUI O PARAGR. ÚNICO DESSE DISPOSITIVO. A lei ordinária poderá erigir em contribuinte quem tenha a disponibilidade, quer jurídica, quer econômica da renda,..." (grifei).

Assim, a amplitude deliberada do C.T.N., coincidente com a do texto constitucional tem uma única finalidade: não permitir, ou evitar ao máximo, as evasões fiscais. Ou seja, que alguém receba e que acabe, em virtude de artificiosa construção jurídica, eximindo-se de pagar o tributo respectivo. Daí, pois, a maleabilidade possível dentro dos amplos termos do art. 45, e § único e art. 21, IV, da Constituição federal. A maleabilidade existente no Código Tributário, ou a amplitude dos termos em que foi redigido o art. 45, não existe para benefício do contribuinte, mas, precisamente ao contrário, existe para benefício do contribuinte, mas, precisamente ao contrário, existe para possibilitar o Fisco, tendo em vista a multiplicidade do mundo dos negócios, criar por lei ordinária, ou decreto-lei em matéria financeira, as técnicas adequadas a que se evitem evasões.

## 4. A hermenêutica tributária e a hipótese

O direito tributário contemporâneo, assentado nos princípios do direito público, não comporta uma interpretação rigorosamente baseada nas regras atinentes à hermenêutica aplicável ao direito privado. Na realidade, a essência da hermenêutica em direito tributário é a VERIFICAÇÃO DO FATO OCORRIDO E SEU ENQUADRAMENTO NA LEI, DEIXADAS DE LADO, SE NECESSÁRIO, AS IMPLICAÇÕES DO DIREITO PRIVADO.

Na espécie vertente, indiscutivelmente, o que houve é o seguinte: 1.º) há um credor, no estrangeiro, que recebe juros, isto é, se enriquece; 2.º) o contrato firmado por tal credor é regido pelo direito brasileiro, quer porque nele assim se dispõe, quer porque é isto que decorre do art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil, que é norma de ordem pública; 3.º) o enriquecimento de tal credor (= juros) é definido em nossa sistemática de Imposto de Renda como renda; 4.º) todavia, como o credor está no estrangeiro, a forma jurídica adequada para o pagamento do imposto, por ele devido, consistiu em: A) erigir o remetente dos juros como obrigado a pagar o imposto; B) isto feito, remeter os juros, já deduzido o imposto, o qual, assim, é suportado em definitivo pelo que se enriquece. Esta técnica é jurídica, pois o art. 45 do Código Tributário

Nacional é amplíssimo em sua redação, justamente para deixar margem à lei ordinário ou decreto-lei (“também de nível ordinário”) para que abrangem tais casos.

Ora, se não se aceitar isto, o que ocorrerá é que alguém, que está recebendo renda, não acabará pagando o respectivo imposto de renda. Por outras palavras, o credor situado no exterior será mais beneficiado do que o nacional, pois este, recebendo juros, em virtude de financiamentos internos, terá de pagar o seu imposto.

O que importa, acima de tudo, em direito tributário é, “pela via exe-gética, fazer a adequação da realidade econômica de cada caso concreto, quando tal inequivalência ocorra, ao comando legal, entendido de acordo com o seu espírito” (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, Fato Gerador da Obrigação Tributária, 1.<sup>a</sup> ed., 1964, pág. 73). Assim, admitindo-se para mera argumentação, que não houvesse rigorosa equivalência entre o que internamente recebe juros e paga imposto, e o que externamente não deveria fazê-lo, a tarefa do intérprete é, diante da absoluta identidade de situações econômicas, e face ao texto legal expresso (art. 11, do decreto-lei 401), jamais aceitar argumentação conducente à não incidência. Pelo contrário, o único rumo de intérprete é aplicar o art. 11, do decreto-lei n.º 401, na conformidade do que recomenda a hermenêutica tributária.

Há que se considerar que os fatos típicos decorrem dos acontecimentos econômicos e, o legislador deverá, tendo em vista tais fatos, revesti-los juridicamente, com o que se tornarão fatos imponíveis (“La fattispecie d’imposta desume i suoi elementi dagli eventi della vita. Il legislatore deve rivestire con norme giuridiche astratte le fattispecie economiche riconosciute e scelte idonee all’imposta” — Cf. ALBERTO HENSEL, *Diritto Tributário*, 1956, Giuffrè ed., pág. 63). Foi precisamente o que se fez no decreto-lei 401, diante da permissão clara e *intencional* do legislador do Código Tributário Nacional, que foi ampla justamente para que não escape, legitimamente, à tributação do imposto de renda hipóteses que se constituíssem em evasão.

Ora, a utilização da técnica jurídica legitimamente só pode conduzir à incidência e não, ao contrário, como pretende o impetrante, mediante sofismas e aspectos estritamente formais, fazer com que, substancialmente, deixe a União de receber imposto de renda sobre juros.

São estes, portanto, os subsídios que a Procuradoria da Fazenda Nacional julga úteis fornecer ao melhor enfoque do problema, através dos quais se concluirá pela legitimidade do Decreto-lei n.º 401, rigorosamente baseado no art. 45, do Código Tributário Nacional, em cumprimento às funções específicas neste contidas; e, conseqüentemente, espera que se dê pela insubsistência da argumentação da presente segurança, que deverá ser denegada.

São Paulo, 29 de fevereiro de 1972.

JOSÉ MANOEL DE ARRUDA ALVIM NETO  
Procurador da Fazenda Nacional

## IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. IMUNIDADE. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A Fundação Rubem Berta, ex-Fundação dos Funcionário da VARIG, alegando estar imune a *quaisquer* impostos, e que autoridades fiscais, confundindo imunidade e isenção, lhe exigem escritura livros e documentos fiscais, requer ao Exmo.º Senhor Governador determine

“cessem, de imediato, todas as exigências fiscais que a ela vem sendo feitas e que nessas não se persista nem outras se façam para o futuro.”

Adita estar coberta por decisão judicial com trânsito em julgado, proferida em 1964, que lhe reconheceu a qualidade de instituição de assistência social.

II. Apreciando o pedido, o Diretor da Inspetoria de Rendas o indeferiu

“de vez que não goza (a requerente) de imunidade do imposto sobre Circulação de Mercadorias” (fls. 17).

III. O Conselho de Contribuintes, dando provimento, pelo voto de desempate, a recurso da requerente, decidiu:

- a) não estar a requerente obrigada a escriturar livros e documentos fiscais;
- b) estar imune ao ICM, por força da coisa julgada já referida.

IV. Negada reconsideração da decisão, dela recorre para o Exm.º Senhor Governador do Estado, autorizado pelo Exm.º Senhor Secretário de Finanças, o representante da Fazenda junto aquele Conselho (fls. 119/155).

V. Nas suas contra-razões, a Fundação argui a incompetência do Chefe do Poder Executivo para conhecer e julgar o recurso da Fazenda, supondo coisa julgada administrativa a decisão do Conselho, e, no mérito, reafirma que, tendo

“por objetivo precípua, consoante seu ato institucional, seus estatutos e seu regulamento de benefícios, prestar benefícios, serviços e auxílios aos seus beneficiários, secundando os previstos pela legislação da previdência social, entre os quais o de suprir os mesmos, a preços os mais baixos possíveis, de gêneros, utensílios, aparelhos, vestuários e outros bens e utilidades de uso doméstico ou pessoal, aos mais necessitados distribuindo