IMPÔSTO DE RENDA — EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO NO EXTERIOR

— O poder de tributar é atributo da soberania.

— Sempre que qualquer rendimento fôr pago, creditado, empregado ou remetido, compete à fonte pagadora reter o impôsto devido, sob pena de por êle responder.

— Interpretação do art. 43 do Código Tributário Nacional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO M.F. N.º 138.387-68

Tributação — Ato de soberania, só passível de restrição constitucional — O objeto da tributação e o substractum *econômico — Irrelevância da pessoa, do local, da matéria ou da forma — Desvio privatista do pedido — Constitucionalidade das leis e improcedência do pedido.*

Renova-se, nestes autos, o pedido de imunidade tributária, para a renda de estrangeiros, sob o fundamento de que o *ato contratual* foi firmado no exterior.

2. Invocando — cimo de hábito — velhos e desprezados princípios do ultrapassado liberalismo econômico e confundindo a forma jurídica com a realidade econômica, sustenta a inicial que não é devido o impôsto de renda *sôbre juros* de empréstimos contraídos no exterior.

3. Em nenhum passo houve a suficiente audácia de alegar a inconstitucionalidade do Código Tributário Nacional, da Lei e do Regulamento do Impôsto de Renda. É com fundamento em *leis revogadas* de 1922 e princípios que não mais informam o direito público, que se procura confundir tributo com obrigação contratual.

4. Ainda que *sem o necessário tempo* para trazer à informação outros suprimentos doutrinários e legais, se demonstrará a improcedência do pedido.

5. As obras doutrinárias de Direito Tributário podem ser divididas, ao longo do tempo, em duas correntes: a *primeira,* influenciada pela escola liberal de Manchester — construtora de dogmas e princípios protetores contra a mais mínima intervenção do estado na esfera econômica — e a *segunda, mais moderna,* de inequívoca admissão, maior ou menor, dos novos conceitos e atividades do estado no domínio econômico, pondo o sentido social acima do primitivo individualismo da corrente anterior.

6. É o que salienta o professor Maurice Duverger, na introdução de sua obra:

"La science des finances a profondément évolué depuis trente ans. Cette évolution ne concerne pas seulement les procédés techniques, les moyens, mais la conception même des finances publiques, les fins qu'on leur assigne dans l'Etat.

.....

L'évolution des finances publiques est la conséquence et le reflet de l'évolution de l'Etat. Cette évolution des finances publiques n'est pas comprise par une grande partie de l'opinion, qui vit encore sur les souvenirs des principes qui lui ont été enseignés il y a un quart de siècle.

.....

Il est commum qu'ils ne le fassent point ouvertemente, mas de façon détournée, en se reclamant de principes généraux qu'en rêve d'un caractère sacré. (*Finances Publiques* — da Universidade de Paris, ed. Themis — 1965)."

7. Por outro lado — e já aí tendo em vista o campo da obra doutrinária, traçado pelo próprio autor — maior é o número daqueles que se limitam à área técnica, jurídica, não tratando dos liames que ligam o Direito Financeiro à Teoria do Estado e ao Direito Constitucional. Daí porque, ao intérprete menos avisado, podem parecer ainda válidos os dogmas da escola liberal, hoje inconciliáveis com a moderna concepção do Estado de soberania.

8. É certo que entre nós os dogmas e princípios antigos são ainda o suporte doutrinário de numerosos pareceres e julgados, fato porém que não pode nem deve impedir

a evolução de nosso direito, de modo a torná-lo um instrumento de ação adequado à função que lhe impõem as condições econômicas, políticas e sociais da época.

9. Ao tempo do estado liberal, a escola de Manchester via na relação fiscal uma relação de direito privado, com fundamento contratualista. Hoje, os novos conceitos do poder de tributar, da relação fiscal, da natureza da lei tributária e os princípios constitucionais têm por base a *soberania*: o poder de tributar; a exeqüibilidade econômica da tributação.

10. Segundo Trotabas:

"C'est un principe fondamental du droit public que le droit d'établir l'impôt *est un attribut de la souveraineté*'.

(*Science et Technique Fiscales* — 2.ª ed. Dalloz 1952 — p. 249).

Invoca o conceito de Bodin, que definia a soberania como:

"le pouvoir de donner loi et commandement".

Para Trotabás, sob o aspecto jurídico, o impôsto é um crédito público do Estado contra o contribuinte. (cf. ob. cit. p. 10).

11. Considerando os diferentes suportes doutrinários do impôsto, define-o, afinal:

"l'impôt est le procédé légal de répartition annuelle des charges publiques entre les individus, d'après leurs facultés contributives.

Cette définition dégage les caractères essentiels de l'impôt: *légalité* et *annualité* — d'une part, répartition des charges publiques d'après les facultés contributives d'autre part.

Les deux premiers caractères se reportent à *la nature* de l'impôt et s'expriment par les éléments formels qui seront étudiés à p.ooos de l'aplication de l'impôt".

12. Em outra obra — *Finances Publiques* — ed. Dalloz 1964 — o mesmo tratadista ressalta:

"il suffit d'évoquer l'Etat pour s'apercevoir que le problème financier ne depend plus, comme précédemment, de sa liberté.

L'Etat, *puissance souveraine* affranchi de toute contrainte, *est maître de ces recettes et de ses dépenses.*

La gestion des finances publiques est ainsi dominée par la reconnaissance des activités de l'Etat, qui dès qu'elles sont admises, doivent être assurées coûte que coûte, c'est-à-dire financées". (p. 17).

13. Conceitua o direito fiscal, de forma clara e concisa:

"le droit fiscal c'est la branche, du droit public qui règle les droits du fiscal et leur prérogatives d'exercice". (p. 490).

14. Para G. A. Posadas — Belgrano, ilustre professor da Universidade de Montevidéu:

"La ley de impuesto considerada en si misma es de derecho público, pues es una *manifestación típica de la potestad soberana del Estado.*

Como dice Ranelletti, el Estado, cuando establece un impuesto, actúa ejercitando sobre los súbditos la potestad financiera, la cual se manifiesta de una manera *decididamente unilateral ordenando, compelindo, permitiendo.*"

(*Derecho Tributario* — ed. Medina — p. 156).

15. Giuliani Fonrouge, da mesma forma que Duverger, faz, em seu *Derecho Financero,* acerba crítica ao êrro da pretensa predominância do direito privado nesse ramo de direito público.

Tratando embora de isenção, esclarece:

"Los vínculos derivados del ejercicio del poder tributario, *que es de la esencia de la soberanía, no pueden nunca asumir carácter contractual, ni siquiera por analogía o hipotéticamente*". (*op. cit.* p. 94).

Cita diversos autores: Tesoro, Supervielle, Trotabas e Flores Zavala.

16. E não é apenas nas obras específicas de Direito Tributário que encontramos êsse entendimento. O mesmo ocorre nos tratados de Teoria do Estado.

17. Após a evolução posta em relêvo por René David (*Les Grands Systèmes de Droit Contemporains* — ed. Dalloz, nota à p. 37) com os diferentes enquadramentos das ciências sociais em suas relações com a religião, teologia, a filosofia, da mesma forma que Duverger (*Methodes des Sciences Sociales* — ed. Thémis, 1964), ninguém ousaria, nos tempos atuais, negar a vinculação básica, específica da relação fiscal, no binômio *soberania — economia, estas indissolúveis, pois não há uma sem a outra.*

18. Daí porque a maioria dos autores que em suas pesquisas e estudos vão, de fato, à fonte da questão afirmam, da mesma forma que Schmolders, que o direito de tributar, ou melhor, o poder de tributar, *é, sempre*:

"acto unilateral da soberanía".

(*Teoría General del Impuesto*, p. 55).

Dino Jarach:

"La relación jurídico-tributaria es una relación obligatoria, *ex lege*."

(*Curso Superior de Derecho Tributário* — 1957 — Vol. I, p. 171).

Trotabas:

— "le droit fiscal c'est la branche du droit public qui régle les droits du fisc et leur *prérogatives d'exercice*".

(*Finances Publiques* — ed. Dalloz 1964 — p. 490 — nossos os grifos).

— e como já transcrevemos acima:

"le droit d'etablir l'impôt est un atribut *de la souveraineté*".

(*Science et Technique Fiscales* — 2.ª ed. Dalloz — 1962 — p. 249 — nossos os grifos).

19. Paul Leroy — Beaulieu, em seu *Traité de la Science des Finances* (ed. de 1877) já criticava a fantasia imaginosa dos economistas e financistas construtores das teorias do impôsto, dizendo:

"Au lieu de constater un fait très simple et universal, on a voulu faire de la définition de l'impôt la base de différents svstèmes economiques et financiers."

20. Esposando a tese da obrigação pura e simples, no início do capítulo de sua obra dedicado aos impostos, contradiz as teorias citadas:

"l'impôt ne représente pas un échange des services; il n'est pas une prime d'assurances; il ne pourvoit pas seulement à la mise en oeuvre et aux frais généreaux d'explication du capital national. L'impôt est simplement la contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses du gouvernement." (Vol. I, p. 103).

21. Se há já quase um século assim se orientava a teorização do poder de tributar, com mais forte razão, ao ser despido o Estado das singelas atribuições do liberalismo, vamos encontrar justificada *na soberania* a determinante dêsse poder.

22. É segundo essa orientação doutrinária — *aliás já pacífica entre nós há mais de vinte anos*, como se verá adiante — que o *Código Tributário Nacional, lei complementar à Constituição*, dispõe:

"Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos 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."

23. Note-se que o *fato gerador* não é o ato do contrato, da convenção entre as partes, mas —

— *"a aquisição da disponibilidade Econômica* ou *Jurídica"* — (nossos os grifos).

24. É matéria tranqüila, entre os mais categorizados financistas, tanto nacionais quanto estrangeiros, a natureza do impôsto de renda, seu fato gerador, bem como, no caso específico da tributação na fonte, a competência para tributar. Como observa Gilberto Ulhôa Canto, ao tratar da tributação na fonte:

"o tributo assume caráter real, deflui de cada negócio jurídico, ou melhor, de seus resultados".

(*Temas de Direito Tributário*, p. 10).

25. Êsse é o entendimento, não recente, mas com mais de um quarto de século. E em seu abono, o citado jurista, em parecer datado de 1947, salienta:

"o *comité* Fiscal da Liga das Nações propugnou em estudos feitos por seu plantel de destacados fiscalistas, ou pela dispensa, segundo critério definidor da competência, de impôsto quanto aos rendimentos de não residentes, ou ainda, pela alocação de parte dos rendimentos ao país onde auferidos, e parte àquele onde estabelecido o contribuinte."

Mas o Brasil não assinou tratado algum sôbre o particular." (p. 11).

E, sem deixar dúvida:

"A tributação na fonte sôbre o rendimento bruto, *dizíamos, nada tem de nôvo. Em outros países o sistema vigora há muito tempo.*"

(*Op. cit.*, p. 11, nossos os grifos).

26. Isso, para concluir que os prêmios de seguro pagos a emprêsas estrangeiras, estabelecidas fora do Brasil, envolvem rendimento *produzido* no Brasil, onde se localiza o risco, estando, assim, sujeito à regra do artigo 97, do Regulamento do Impôsto de Renda (Cf. *op. cit.* p. 16).

27. Outra não é a linha de Tito de Resende (tratando de juros):

"E o dinheiro emprestado a uma emprêsa aqui estabelecida é dinheiro empregado no Brasil, aqui é que êle frutificará ou, quando não fôr emprestado a emprêsas da solidez da consulente poderá perder-se. Se ao devedor sobreviver um desastre comercial — se

chegar à falência — não é aqui que o credor tem que vir procurar salvaguardar o seu dinheiro?

Está pois no Brasil a fonte dos rendimentos em causa e isto é o bastante para autorizar a cobrança do impôsto do art. 97.

É a solução do nosso direito — e é também a do direito internacional privado — é dos mais aprofundados estudos, sob o prisma fiscal — e é também a que se encontra em várias leis fiscais.

Tratando exatamente dessa questão de empréstimo feito a uma sociedade no país por outra no estrangeiro — já observava Alberto Wahl em 1909, no seu *mobilières* (p. 51, nota, *in line*) que um "crédito é, em direito internacional, situado no domicílio do devedor".

(*Revista Fiscal*, 1948, p. 171).

28. A hipótese versa sôbre a exegese do art. 300 do Regulamento do Impôsto de Renda e as expressas exceções à regra contidas na lei, desde 1943.

29. Há mais de 20 anos, antes mesmo do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, o rendimento de residentes no estrangeiro é tributado, na fonte.

30. Das exceções expressas na Lei orientou-se tôda a doutrina jurisprudência no sentido de que —

— "dever-se-ia reputar sujeita ao tributo tôda e qualquer remuneração ou comissão paga em razão de serviços, mesmo prestados no exterior, que não fôssem relacionados com a venda de mencionado produto. Vale dizer que a interpretação passou a ser pela regra da incidência, apenas em face de ter o legislador explicitado uma isenção" (*op. cit.* p. 103 e 104).

31. O parecer aqui invocado, *já em* 1950, há mais de 17 anos, salientava:

"Verifica-se, à vista do exposto, que já é quase pacífica a exegese dos novos textos, no sentido de ser irrelevante a circunstância de onde a atividade foi exercida, para determinar a competência tributária, bastando que a fonte pagadora, ainda mesmo de rendimentos totalmente resultantes de atividade desenvolvida no exterior, esteja situada no Brasil, para que caiba a exigência do impôsto." *op. cit.*, p. 107.

32. O mesmo ocorre, por disposições da lei, princípios doutrinários e julgados, em numerosos outros países (Cf. *Op. cit.* p. 111/113).

33. O Decreto n.º 10.436, de 1947, que regula a matéria na República Argentina, em seu art. 6.º dispõe:

"En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son créditos de fuente argentina aquellos que provienen de capitales, cosas y derechos, situados, colocados y utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio del país de actividades civiles y comerciales, o trabajo personal, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio y residencia del titular y de las otras partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos".

34. Quando Procurador-Geral da República, o eminente Gabriel de Rezende Passos assim se manifestou:

"O Brasil pode tributar as ações e debêntures emitidas no estrangeiro, em favor de pessoas lá residentes, *desde que o tributo seja lançado e arrecadado no Brasil, sôbre rendas* "provenientes de atividade desenvolvida no Brasil".

(*R.F.*, vol. 80, p. 519).

35. Êsse entendimento ficou expresso a partir do regulamento de 1947 (Decreto n.º 24.239).

36. E, como deixa sem dúvida Ulhoa Canto:

"Mas, em rigor, o que se apura é que os diplomas anteriores, com a simples alusão a rendimentos percebidos por residentes no estrangeiro, sem qualquer explicitação quanto ao local onde a atividade, negócio ou inversão de capital fôssem radicados, eram pacíficamente considerados como fiéis ao bom princípio doutrinário, da competência exclusiva do Estado onde desenvolvida a atuação originadora de rendimento, em suma, do Estado onde houvesse a "produção" de rendimento, e não sua realização".

— sendo inequívoca a conclusão:

"A partir de então, passou a prevalecer a tese da incidência, sempre que não fôsse expressa isenção, ou da letra a) ou da b) (a da letra c) não importa ao problema sob exame, do § 2.º no artigo 97 do citado regulamento, posta de lado sumàriamente a radicação da atividade no Brasil, como critério definidor da competência tributária.

Decisões diversas, que materializam o nôvo entendimento, especìficamente, a propósito de comissões ou remuneração por serviços prestados no estrangeiro."

Segue a indicação de vinte e sete decisões nesse sentido (cf. *op. cit.* p. 104-106).

37. E, *note-se*, tratava-se exatamente de *remuneração de serviço prestado no exterior.*

38. Já em 1950, repetimos, era pacífica a jurisprudência indicada no parecer de Ulhoa Canto, sufragando —

— "a tributação de resultados auferidos por não residentes, desde que proviessem de atividade *exercida ou de capital empregado no Brasil*. Assim, entre outras:

"Apelação Cível n.º 7.843, decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em 15-5-1942, cuja ementa assevera:

"O impôsto de renda incide sôbre os rendimentos percebidos por estrangeiros residentes ou domiciliados fora do Brasil, desde que sejam auferidos no país".

Agravo de Petição n.º 9.971, decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em 11-11-1941, cuja *ementa* tem o seguinte trecho:

"O impôsto de renda, desde que seja esta grangeada no território nacional, atinge, assim, as pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras".

"Apelação Cível n.º 5.153, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 24-7-1940."

"Apelação Cível n.º 6.583, acórdão de 2-9-1941, do Supremo Tribunal Federal, cuja *ementa* declara:

"Não estão isentos do impôsto as rendas auferidas por estrangeiros fora do país, desde que os bens, as atividades ou as emprêsas de que auferem a renda tributada estejam situados ou em funcionamento no território nacional".

39. Finalmente, cumpre notar que a impetrante não alega inconstitucionalidade de lei, mas uma não aplicação que se choca frontalmente contra o texto legal. E o eminente autor por nós invocado conclui:

— "parece-nos que a pretensão do fisco tem por si apoio razoável nos dispositivos atuais indicados, que, além de tudo foi aduzido acima, *cremos que não violam qualquer regra explícita ou implícita da Constituição vigente*".

(*Op. cit.*, p. 118 — nossos os grifos).

40. Dessa forma, sempre que qualquer rendimento fôr pago, creditado, empregado ou remetido, compete à fonte pagadora, nos têrmos do artigo 300, § 2.º do Regulamento (Decreto n.º 58.400, de 10.5.66) reter o impôsto devido, sob pena de por êle responder.

41. No caso, não é cabível sequer a discussão — hoje sem sentido, em face à orientação legal (artigo 43, do Código Tributário Nacional e artigo 9.º la Lei número 4.131, de 3-9-62) referente *ao lugar que foram produzidos os rendimentos.*

42. E, tal orientação legal *não fere qualquer dispositivo da Constituição.*

43. A lei tributária, *forma pela qual é usado o soberano direito de tributar*, não contém, na espécie, qualquer eiva de inconstitucionalidade. Segundo essa lei —

— "A natureza jurídica específica 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 de sua arrecadação.

(Cód. Trib. Nac., art. 4.º).

Mais: dispõe o art. 6.º do mesmo Código que —

"*A atribuição constitucional de competência tributária* compreende a Competência Legislativa Plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei." (nossos os grifos).

44. Não há, repetimos, qualquer *limitação constitucional* à tributação em causa.

45. A sinuosa e obsoleta construção doutrinária da inicial fere — de frente — não só os conceitos da soberania, como as disposições constitucionais e legais que regem a matéria. É uma *tentativa de limitação do poder soberano* do Estado, sem qualquer fundamento constitucional do legal. Não passa de saudosismo liberal, sem qualquer assento na realidade política, social, econômica ou jurídica.

46. Em aditamento às informações da autoridade impetrada, é o que tem a aduzir esta Procuradoria.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 14 de outubro de 1968. — *Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira,* Procurador da Fazenda Nacional.

De inteiro acôrdo com as considerações e conclusões do Procurador Dr. Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira, em seu brilhante parecer.

2. Improcede o pedido, como foi cabalmente demonstrado.

3. Restitua-se à Delegacia Regional do Impôsto de Renda no Estado da Guanabara.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 15 de outubro de 1968. — *Cid Heráclito de Queirós,* Procurador-Chefe.