IMPOSTO DE RENDA — COBRANÇA NA FONTE — REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR

— A tributação de rendimentos de residentes no exterior é a mais coerente e prudente política de imposição para países em desenvolvimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO N.º 48.543/72

Mandado de segurança, impetrado por Fischer S. A. (Comércio, Indústria e Agricultura), no Juízo da 4.ª Vara Federal, contra o Delegado da Receita Federal no Estado da Guanabara, para inibir a cobrança de imposto de renda na fonte sobre a remessa de juros, decorrentes de operação de crédito em francos suíços, contratada com instituição financeira sediada no exterior. Alega, a impetrante, inconstitucionalidade da norma impositiva, que entende ser o artigo 11, do Decreto-lei n.º 401, de 30 de dezembro de 1968.

2. Não obstante o abnegado esforço de sustentação de sua tese e dos doutos suprimentos de que se socorreu inclusive sob considerações próprias de política tributária, entendemos *data venia*, faltar razão à impetrante.

3. A tributação de rendimentos de residentes no exterior é a mais coerente e prudente política de imposição para países em desenvolvimento, sendo, mesmo um postulado de objetividade econômica, que não admite alternativa de renúncia. Em rápida incursão pelo terreno da política tributária, observamos que as razões impo-

sitivas adotadas tradicionalmente pelo legislador brasileiro, são as esposadas por órgãos técnicos de países exportadores de capitais, que poderiam ter razões particulares para repelir a incidência. Diríamos, sem irreverência, que alguns dos nossos intérpretes são mais realistas do que o rei. O prof. Oliver Goldman, da Harvard Law School, apreciando as políticas impositivas dos países menos desenvolvidos, com relação às rendas de estrangeiros, assim se pronuncia, sobre os princípios que as devem orientar:

"Un segundo ponto de partida podria ser el principio de cargar como impuesto todo lo que pudiera suportar el tráfico; es decir: exigir a los extranjeros todo lo que pudieren pagar sin que abandonaran las actividades que los países menos desarrollados quisieran que llevassen al cabo. Si esos países saben lo que quieren obtener de los extranjeros, disenarian su sistema bajo éste principio, de modo que fuera, a la vez, una protección y una fuente de ingresos y que siempre estuviera sujeto a modificaciones, en vista de sus necesidades y demandas cambientes y del suministro variable de extranjeros. Ese principio se apoya en el razonamiento siguiente: la facultad o jurisdicción de un país menos desarrollado para aplicar impuestos *no se limita significativamente por las reglas del derecho internacional.* Los países menos desarrollados necesitan ingresos adicionales derivados de los impuestos, para fines de desenvolvimiento social y económico, en cantidades que casi exeeeden de los que tienen a sua disposición derivados de sus propios recursos, de los programas internacionales de ayuda económica o de su participación em el comercio internacional. Por consiguiente, *se alega que un país menos desarrollado debe gravar los ingresos destinados a los extranjeros, prestando atención principal tansólo a los efectos del sistema".* (*La Imposición Fiscal en los Países en Desarrollo.* p. 218-9).

4. Estabelecida a origem racional e impetrativa da diretriz assumida pelo legislador, devemos apreciar os recursos técnicos que empregou para aquela exação. A imposição tributária considera a matéria imponível sob dois aspectos fundamentais: o da personalidade e o da realidade do imposto. Basta que ocorra uma forma de sujeição à autoridade fiscal do poder tributário para que possa ser realizada a cobrança. Vejamos o entendimento sobre essa dicotomia básica, que nos vem de G. Dalimier:

"Le principe de la *personnalité,* lorsqu'il est mis en couvre, conduit a localiser la matière imposable en fonction de critères se rapportant à la personne du contribuable.

Avec le principe de la *realité on fait abstraction, au contraire, de la personne, du contribuable,* pour ne retenir que des critères de localisation relatives à la *matière imposable* ellemême.

C'est ainsi que les théoriciens de la science fiscale qualifient de "personnel", d'un point de vue très général, l'impôt dont les règles d'exigibilité, d'assiette, de liquidation, de tarif et de recouvrement sont aménagées en tenente compte de la situation individuelle du redevable, de ses ressources, de la condition sociale et professionelle, de ses charges familiales. A l'opposé, un impôt est dit "réel" par les mêmes théoriciens, lorsque toutes les règles que présidente à son application sont etabliés en faisant abstraction de la personne du redevable et en considérant seulement les caractéristiques de la matière imposable". (*Juris-Classeus de Droit Fiscal International* Fac. 14).

5. É muito antiga a adoção, pelo legislador pátrio, de critérios objetivos, para alcançar a tributação da renda e de outros interesses de estrangeiros. A permanência do princípio se revela dos mais velhos textos aos atuais e da legislação ordinária à superior norma constitucional. Alio-

mar Baleeiro, ao tratar da pluritributação internacional, assinala o exemplo da Constituição de 1946, repetido pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, no § 3.º do art. 23.

"Quem reside no Brasil e tem bens, rendas ou herdeiros no estrangeiro, ou quem reside fora do Brasil e aqui tem essas vinculações, está sempre exposto a impostos *bis in idem*, ou mesmo à pluritributação, segundo as circunstâncias. A maior importância do problema do ponto de vista brasileiro jaz na necessidade que o desenvolvimento nacional experimenta de capitais, imigrantes e assistência técnica estrangeira.

A Constituição de 1946, no § 3.º do art. 19, estabeleceu que "o imposto de transmissão *causa-mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertencente, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, no estado em cujo território os valores da herança foram liquidados ou transferidos aos herdeiros". (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 6.ª ed. p. 240.)

6. É evidente que da persistência no tempo daquele princípio impositivo e da sua consagração pela Carta Magna não há como se entender inconstitucional a exigência de imposto brasileiro a residentes ou domiciliados no estrangeiro. E nem se deve falar em extraterritorialidade da lei, quando o ciclo de arrecadação se inicia e encerra inteiramente no território nacional. É preciso salientar que a sujeição efetiva ao tributo depende de um fator econômico e de um fator político, na lição de Pedro Soares Martinez, ilustre catedrático da Faculdade de Direito de Lisboa:

"É conveniente não confundir o fator político, de que depende a sujeição ao poder fiscal, com a submissão política, que afastamos da essência dos impostos. Enquanto a submissão política se refere ao contribuinte e só abrange os nacionais. O fator político tanto pode respeitar ao sujeito do imposto como ao seu objeto, abrangendo nacionais e estrangeiros. A distinção entre o papel desempenhado pelo que chamamos fator político de sujeição ao poder fiscal e o que representa o princípio de submissão política, aprende-se através do pensamento de Otto Mayer, segundo o qual, *o tributo não é devido pelo cidadão, porque súdito, mas apenas enquanto se encontra na esfera de ação do poder do estado.*" (*A Obrigação Tributária*. p. 138).

7. Ao comentar o mesmo texto acima, de Otto Mayer, assim se manifesta Vanoni:

"Para superar as dificuldades com que se defronta a tese da soberania, uma escola de financistas alemães, que teve como chefes, primeiro Schaffle e depois Heckef, foi mais além e considerou o tributo como uma decorrência da supremacia de fato do estado.

A esta escola se filiou uma grande parte dos juristas do direito tributário alemão, sob a direção de Otto Mayer.

. . . . . .

Segundo esta teoria, que se liga à doutrina clássica do direito público alemão, o estado exercita, sobre todos quantos se encontrem no seu território, um poder ilimitado, de que se vale para constrangê-los ao pagamento de tributos.

O tributo é manifestação do poder do estado sobre todos quantos estejam sujeitos àquele poder: Mayer interpreta portanto o poder financeiro do estado como um poder paralelo ao poder de polícia, que utiliza os mesmos meios que este, e do qual se diferencia unicamente em razão de seus fins: o poder de polícia visa a boa ordem da comunidade, e o poder financeiro visa obter para o estado os meios econômicos que lhe são necessários" (*Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. p. 93).

8. Estabelecidas aquelas premissas, o requisito seguinte a ser atendido no sistema de tributação das rendas das pessoas domiciliadas no exterior, é o

da legalidade da sujeição passiva do responsável pelo imposto, independentemente da condição de beneficiário da renda, o que foi devidamente atendido pelo nosso legislador. Que nos relevem a extensa apreciação, necessária, ante a confusão trazida ao assunto por intérpretes, por vezes, tendenciosos, mas devemos recordar o ensinamento de Ruy Barbosa Nogueira:

"Para a criação da relação jurídico-tributária são necessárias sempre, no mínimo, a descrição e a realização de dois fatos jurídicos que em doutrina tributária, costumam ser chamados fatos geradores:

1.º) Um objeto fiscal que esteja em relação com uma ou mais pessoas (atributividade econômica).

2.º Que esta pessoa ou pessoas relacionadas com o objeto fiscal, ou o objeto fiscal, estejam relacionados com a entidade pública tributante (*sujeição tributária*). (*Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. p. 125).

9. Ao equacionar o problema da sujeição tributária, a norma fiscal brasileira dá-nos excelente exemplo de previsão, coerência e perfeição técnica legislativa. Já no Código Tributário Nacional está prevista a sujeição passiva desvinculada da condição de beneficiário direto da renda, considerada, apenas, a responsabilidade perante a Fazenda:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito 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 obrigação decorra de expressa disposição de lei."

10. O dispositivo acima mereceu o seguinte comentário esclarecedor de Aliomar Baleeiro:

"Vários doutrinadores exprimem a idéia contida no art. 121, parágrafo único, II, ora como a "responsabilidade colateral" (Hensel. *Diritto Trib.* cit. p. 98) ora pelo conceito de substituição, isto é, substituição do contribuinte por um terceiro, estranho à relação jurídica do imposto. Alguns desses escritores se reportam à distinção alemã entre o devedor do tributo (Steuerschuldner) e o obrigado ao tributo (Steurspflichtiger). Aliás, ambos são genericamente obrigados. Não peca contra a técnica legislativa ou jurídica o CTN, distinguindo entre contribuinte e responsável, um e outro tratados como sujeitos passivos." (*Direito Tributário Brasileiro*. p. 414).

11. Ainda em abono do acerto da opção brasileira, ao considerar tributável a renda do domiciliado no exterior, produzida no Brasil, sob a responsabilidade de fonte pagadora do País, temos o seguinte texto de Fonrouge, citado por Sorondo, Abal e Cortina, entre outros autores que examinaram o problema da dupla tributação internacional:

"Es así como se impone el criterio de sujeción tributaria fundado en la fuente productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad. El contribuyente debe pagar sus impuestos no sólo por los beneficios generales que recibe sino por lo que tiene, como expresión de los conceptos de solidaridad social que justifican el tributo, resultando indudable que la obtención de riqueza logrado mereced a la vigencia de determinado ambiente político, económico, social y jurídico, deba una participación adequada, bajo la forma de impuestos, a las exigencias financieras generales ese ambiente. No se trata pues, de la proeminencia de una razón utilitaria, de lo que *convenga* a los países importadores de capitales, sono la afirmación de un concepto con

fundamentación jurídico-económica incuestionable, que ha sido sostenido brillantemente por juristas latinoamericanos en numerosas reuniones internacionales, que también se abre paso en Europa mismo y ha sido expuesto en Estados Unidos con abundantes argumentos." (*Derecho Financiero*. Vol. I, p. 321).

12. Finalmente, existe, na hipótese, o pressuposto da permissão constitucional para a cobrança, sobre objeto situado na esfera da soberania nacional, que na doutrina alemã é o poder de ditar ordens incondicionadas, aqui entendido, como "o poder de criar impostos ou de estabelecer proibições de caráter fiscal, o poder de criar normas jurídicas tributárias" (Pedro Soares de Martinez. *Da Personalidade Tributária*. p. 246). Há, também, regra legal própria de imposição, traduzida na exigência de recolhimento do imposto pela fonte pagadora, situada na jurisdição de autoridade administrativa brasileira. O dispositivo legal aplicável não é o artigo 11, do Decreto-lei n.º 401, de 30 de dezembro de 1968, mas o que consta do atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto n.º 58.400, de 10 de maio de 1966:

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

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas 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 tributáveis de acordo com este Regulamento quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o art. 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, art. 13-43, e Lei n.º 4.390, art. 1.º)."

13. Ao comentar aquela norma de incidência, cuja origem remonta ao ano de 1943, assim se expressa Ulhoa Canto:

"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 da atividade desenvolvida no exterior, esteja situada no Brasil, para que caiba a exigência do imposto." (*Temas do Direito Tributário*. Vol. 1.º, p. 96).

14. Demonstrada a total improcedência da alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, pedimos permissão para anexar o brilhante parecer do Procurador da Fazenda Nacional, Doutor Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira, examinando hipótese semelhante, no Processo 160.393/69, onde a abordagem doutrinária é feita de forma completa e esclarecedora (documento 1).

15. É o que nos parece aditável às substanciais informações da autoridade impetrada, a quem deve ser devolvido o presente processo.

À consideração do Senhor Procurador-Chefe.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 9 de outubro de 1972. *Wilton Lopes Machado*.

Subscrevo, integralmente, as considerações e conclusões do brilhante parecer.

2. Acrescente-se que pedidos semelhantes foram fulminados em incontestáveis sentenças do insigne magistrado, o Doutor Américo Luz, consoante cópias anexas (docs. 2 e 3).

3. Outrossim a Ilustrada PFN-SP, em parecer do ilustre Procurador Dr.

José Manoel de Arruda Alvim, também demonstrou a improcedência de pedidos semelhantes, sustentando, lucidamente, a legalidade da tributação (doc. 4).

4. Sem dúvida, improcede o pedido.

5. Restitua-se o processo à DRF-GB.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 10 de outubro de 1972. *Cid Heráclito de Queiroz*, Procurador-Chefe.