IMPOSTO DE RENDA — REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR — ISENÇÃO FISCAL — MANDADO DE SEGURANÇA

— Interpretação do art. 111 do Código Tributário Nacional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL NO ESTADO DA GUANABARA

EXPEDIENTE DO PROCURADOR-CHEFE

Em 29 de janeiro de 1973

N.º 3.945/73 — Mandado de segurança para inibir cobrança de tributo: — Legitimação ativa exclusiva do sujeito passivo legalmente definido. Isenções tributárias são normas de direito excepcional sujeitas a interpretação literal.

Mandado de segurança dirigido contra o Delegado da Receita Federal no Estado da Guanabara, para proibir a cobrança do imposto de renda sobre a remessa de juros, devidos em empréstimo contraído com instituição financeira sediada em Tóquio, Japão, pela impetrante, que se considera beneficiária da isenção concedida às entidades do sistema financeiro habitacional, por força da extensão, que teria sido dada à norma do favor, pelo Decreto-lei n.º 70, de 21 de novembro de 1966.

2. Preliminarmente, o mandado de segurança não é meio adequado a dirimir a sútil controvérsia construída pela impetrante para alcançar o seu propósito de elidir a incidência da norma impositiva sobre a operação financeira que realizou. E' tranqüilo postulado, iniludível princípio inspirador do remédio processual que escolheu, não servir, este, a problemas dubitativos, em que a solução não seja a imperativa entrega, sem exame delongado, da prestação administrativa ou jurisdicional reclamada.

3. E' dogma que o legislador pátrio foi buscar ao direito saxônio, na origem do instituto, hausto necessário a que se não desviasse o *writ* de sua finalidade única, de garantia constitucional a direitos individuais, que não encontrassem outro amparo, depois de vencidas as naturais e espontâneas faculdades que a lei ordinariamente oferece. Há que se provar, *in limine*, que nenhuma exigência deixou de ser atendida pelo interessado e que o mesmo reúne todas as qualificações determinadas pelo dispositivo invocado. É a ancestral lição de Bailey:

"In order to entitle a party to the writ must be made to appear that it is the clear duty on the part of the person of whom the performance is demanded, to perform such duty at the time and in the manner demanded.

Where the performance of a duty is dependent upon some other act having been done or some condition existing, then it must appear and the petitian should show that such preliminary act has been done or condition has ceased to exit." (*A Treatise on the Law of Habeas Corpus and Special Remedice*. p. 781).

4. A propósito, cabe lembrar o prudente dispositivo do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 178. A isenção quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para a sua concessão.

§ 1.º *omissis*

§ 2.º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155."

5. Ainda, preliminarmente, falta legitimação à impetrante para o pedido, porquanto não é contribuinte nem responsável pelo tributo impugnado, na forma que a lei definiu. Verifica-se, do pacto mutual apresentado como prova, que o *devedor é o Banco Nacional do Norte S. A.*, obrigado direito e único com a instituição financeira do exterior. Àquele estabelecimento bancário cabe, como responsável pela retenção e recolhimento do tributo, a obrigação de atender à exigência administrativa, contra a qual, se insurge o impetrante. O verdadeiro responsável está plenamente conformado com a determinação da lei de incidência, como demonstra a previsão contida na 11.ª cláusula do contrato de repasse que firmou com a impetrante, *verbis*:

"Para atender às possíveis despesas com o denominado Imposto de Operações Financeiras, decorrentes da presente operação, a devedora autoriza o banco, outrossim, a debitar na época oportuna, em sua conta corrente, o montante correspondente ao referido tributo, que é hoje de 1% (um por cento) sobre o valor total da operação, considerando-se o principal, juros e demais encargos. Na hipótese de a dívida sofrer majoração por força da alteração da taxa de câmbio, o imposto sobre operações financeiras, eventualmente, então devido, deverá ser recolhido ao banco pela devedora, tão logo receba o aviso correspondente. *Fica, ainda, o banco autorizado a reter o equivalente ao imposto de renda, de acordo e nos termos do Decreto n.º 61.899, de 14.12 67.*"

6. Estabelecida a obrigação de reter o imposto, não se permite ao contribuinte responsável a desobediência aos prazos de recolhimento, sob pena — além das sanções moratórias específicas — de responder criminalmente por apropriação indébita. Acentua-se, assim, a inteira inadequação do mandado de segurança à solução do conflito aduzido, que se deve remeter às vias ordinárias, onde merecem acolhida quaisquer legítimas reivindicações de contribuintes, inclusive com repetição de indébito, se cabível fosse.

7. No mérito, ainda mais facilmente se esboça a frágil construção postulatória da impetrante, como se informa na análise dos textos legais invocados. Entretanto, devem ser estudados, sob o critério do princípio maior de interpretação de leis exemptivas, contido mesmo no Código Tributário:

"*Art.* 111 — *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

I — A suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II — *Outorga de isenção;*

III — Dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

8. A preceituação da nossa lei tributária principal não é um acaso, traduzindo, exatamente, uma longa elaboração doutrinária, como pode ser ilustrado com a lição de Lucien Nehl:

"Il est souvent avancé que la loi fiscale est d'interprétation stricte, voire d'interprétation littérale. Cette règle serait fondée sour le fait que l'impôt, prélèvement opéré sur des patrimoines privés, ne saurait dépasser les limites assignées par le législateur. Inversement, ce prélèvement ayant un caractère obligatoire, *il est d'usage d'affirmer que les exemptions sont de droit étroit.*" (*Science et Technique Fiscales*. Tome Second, p. 649).

9. À opinião de Carlos Maximiliano de que as leis fiscais suportam só exegese estrita *"porém as exceções aos seus preceitos reclamam rigor maior"*, acrescente-se o seu ensinamento, sobre a distinção entre interpretação extensiva e restritiva:

"Embora se não trate de processos diferentes e, sim, de efeitos dessemelhantes, todavia a distinção entre *extensiva* e *restritiva* conserva importância prática: ainda convém mantê-la, desde que haja o cuidado de atribuir aos termos tradicionais significado compatível com as idades modernas, se não preferirem substituí-los por outros mais precisos, como seriam exegese — *ampla e estrita*, por exemplo. Realiza-se a primeira quando, em havendo dúvida razoável sobre a aplicabilidade de um texto, por extensão, ao caso em apreço, resolvem pela afirmativa; *a segunda, ao verificar-se hipótese contrária, isto é, quando optam pela não-aplicabilidade.*" (*Hermenêutica e Aplicação do Direito.* 5.ª ed. p. 249).

10. No mesmo sentido, estudando a justificação doutrinária da interpretação rígida das normas tributárias, pondera Vanoni:

"Para Caldara, o direito tributário distingue-se do direito comum, porque a lei fiscal é mais taxativa que outra qualquer, e exige que seja aplicada com precisão. *Esse direito representa, no sistema jurídico, o elemento matemático, assim como o direito civil representa o elemento precipuamente lógico. Os interesses que a legislação fiscal protege são circunscritos e preciosos; relacionadas e proporcionadas geralmente a um objeto material avaliável são as suas sanções penais; as exceções são expressamente taxativas; os privilégios, introduzidos a serviço do próprio escopo fiscal que está na lei*" (*Natureza e Interp. das Leis Tributárias.* p. 47-8).

11. Assentada a premissa lógica de que *as isenções são a objetivação ou manifestação de um regime tributário excepcional,* para usar a expressão feliz de José Souto Mayor Borges, regime esse que traduz um propósito de política fiscal perfeitamente identificável, examine-se a norma em que a impte. considera-se enquadrada, a Lei n.º 4.728, de 14 de julho de 1965, precisamente no seu art. 62:

"As sociedades que tenham por objeto a compra e venda de imóveis construídos ou em construção, a construção e venda de unidades habitacionais, a incorporação de edificações ou conjunto de edificações em condomínio e a venda de terrenos loteados e construídos ou com a construção contratatada, *quando revestirem a forma de sociedade anônima* podendo ter seu capital dividido em ações nominativas endossáveis."

12. Verifica-se, passando à pesquisa teleológica da regra legal citada, que o dispositivo escolhido se insere em uma lei disciplinadora do mercado de capitais, opção singular que revela o propósito do legislador de suprir a demanda das empresas por ela considerada, com recursos financeiros do exterior. Obviamente, deve ser entendido que somente àqueles, cuja expansão de capital já se utilizou das possibilidades do mercado interno, pela emissão de ações, seriam cogitados pelo preceito supletivo. E as sociedades imobiliárias lá estão, exclusivamente, para que se lhes permita um instrumento amplo de captação de numerário, como sói ser a ação nominativa endossável. Não quisesse a lei implantar o preceito de isenção no sistema de estímulo ao mercado financeiro, exclusivamente reservado às sociedades anônimas, não se justificaria a remissão à Lei n.º 4.728.

13. Por último, acentua-se que a tributação está expressamente prevista na *Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Japão, destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos,* posta em execução pelo Decreto n.º 61.889, de 14 de dezembro de 1967, norma conhecida e aceita pelo *real sujeito passivo, responsável pela obrigação tributária,* que previu, contratualmente, o ressarcimento do respectivo ônus, por parte da impetrante. Diz a referida Convenção, no seu artigo X:

"1.º) Os juros provenientes de um estado contratante e pagos a um residente no ou-

tro estado contratante são tributáveis nesse outro estado contratante.

2.º) *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 naquele outro estado contratante."

14. Em conclusão, parece, *data venia,* ser a impetrante carecente da segurança, ou, ainda que assim não seja entendido, que a sua pretensão não tem o menor apoio no direito aplicável, como se demonstrou, em acréscimo às judiciosas razões 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 29 de janeiro de 1973. *Wilton Lopes Machado.*

De acordo.

Restitua-se à Delegacia da Receita Federal no Estado da Guanabara.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 29 de janeiro de 1973. *Reynaldo Mello Moraes,* Procurador-Chefe, Substituto.