JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

IMPOSTO DE RENDA — REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR

— É legítima a tributação, na fonte, como renda, da remessa de juros para o exterior.

— Interpretação do Decreto-lei nº 401, de 1968.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Banco Central do Brasil *versus* Companhia de Cimento Portland Barroso
Recurso extraordinário n.º 71.758 — Relator: Sr. Ministro
THOMPSON FLORES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 14 de junho de 1972. *Aliomar Baleeiro,* Presidente. *Thompson Flores,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Thompson Flores: Firmou a recorrida, em 2.2.68, na cidade de Toronto, Canadá, com Joy Manufacturing Company (Canadá) Limited, contrato de material destinado a sua fábrica de cimento, fls. 9-13.

Por suas cláusulas, 80% (oitenta por cento) do seu preço (US$ 487,858.40) seriam cobertos em notas promissórias, pagáveis naquela praça, incidindo sobre cada uma dessas parcelas, as quais representam parte do financiamento, juros à taxa de 6,5% (seis e meio por cento), contados da era do embarque do equipamento, os quais originaram a emissão de outras tantas notas promissórias, vencíveis semestralmente, a partir de 31.12.68, e a findar, com a 10.ª, a 30.6.73, pagas também naquela praça e, como as demais parcelas, em moeda americana.

2. Sucede, porém, que o recorrente não autoriza a remessa das *parcelas relativas aos juros,* sem que a recorrida comprove o recolhimento do imposto de renda retido na fonte e no valor de 25% (vinte e cinco por cento) sobre cada remessa, tal como também entende a Delegacia Regional do Imposto de Renda.

3. Considerando ilegal esse procedimento, ajuizou ela, contra ambos, em 13.9.68,

perante a 3.ª Vara da Justiça Federal da Guanabara, mandado de segurança, onde pede, *verbis*, fls. 6:

"... que não seja exigido o tributo, quer pela repartição fiscal, quer pelo Banco Central da República, como condição prévia para as operações de câmbio necessárias às remessas das prestações referidas no n.º 2 desta petição."

Longamente sustenta o seu direito, fazendo inserir com a inicial os documentos de fls. 8 *usque* 72.

4. Prestadas informações, fls. 78-121, com o parecer contrário do Ministério Público, sentenciou o magistrado, em 26.3.69, concedendo a segurança, fls. 133-6, e sujeitando os impetrados ao pagamento de honorários, fls. 133-6.

5. Houve recurso *de ofício* e voluntário.

Apreciando-os, o eg. Tribunal Federal de Recursos, por sua Segunda Turma e como maioria de votos, proveu-os, em parte, apenas para excluir os honorários.

Considerou inaplicável o Decreto-lei n.º 401, de 30.12.67, art. 11, orientando-se pela jurisprudência anterior àquele Diploma. Votou vencido o eminente Ministro Armando Rollemberg, que cassava a segurança.

O aresto, que é de 17.3.70, encima-se com a seguinte ementa, fls. 193:

"Imposto de renda. Remessa de juros para o Exterior.

Não está sujeita ao imposto de renda, no Brasil, a remessa de juros pela compra de mercadorias a prazo no Exterior, onde foram elas fabricadas.

Inadequação do disposto no art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 1968.

Indevidos honorários advocatícios em ações de segurança."

6. Manifestou o vencido recurso extraordinário, fls. 195-9, sustentando negativa de vigência do referido Decreto-lei n.º 401, art. 11.

Foi admitido pelo despacho de fls. 206-7, processando-se com razões de ambas as partes, fls. 209-14 e 217-21.

7. Parecer da douta Procuradoria-Geral da República, subscrito pelo Procurador Nicolau Mader Neto, e aprovado pelo Procurador-Geral, substituto, Oscar Corrêa Pina, pelo conhecimento e provimento, com a seguinte fundamentação, fls. 227-8:

"Discute-se nos autos a velha e revelha questão da incidência do imposto de renda sobre juros remetidos a empresa estrangeira, por força de financiamento concedido, no Exterior, a firma sediada no país.

Como bem aponta o Banco Central do Brasil, em suas ilustradas razões de fls. 195-99, o caso *sub judice* apresenta uma particularidade que merece destaque, ou seja o fato de que, conforme confessa a inicial de fls. 3, item 2, o preço ajustado vem sendo pago em 10 prestações semestrais com vencimentos, desde a 1.ª, já na vigência do Decreto-lei n.º 401, de 30.12.68.

Verifica-se, pois, que a hipótese em exame difere, em muito, daquelas que foram objeto de inúmeras decisões do Excelso Pretório, antes do advento do mesmo e assinalado diploma legal, quando, então, decidia-se pela não-incidência do tributo.

Todavia, *data venia*, tal entendimento, já agora, não pode prevalecer, pois aplicável ao caso em foco o disposto no art. 11 e seu parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401/68.

No mais, subscrevendo as razões já expostas pela Subprocuradoria-Geral da República e pelo Banco Central do Brasil, requeremos fiquem elas fazendo parte integrante deste nosso parecer."

É o relatório.

QUESTÃO DE ORDEM

O Dr. José Paulo Pertence (Advogado da recorrida): Sr. Presidente, peço vênia a V. Exa. para levantar uma questão de ordem.

No RE n.º 69.186, o Plenário deste eg. Tribunal decidiu que, quando fala como

recorrente, o Procurador-Geral da República terá a palavra antes do recorrido e pelo prazo legal.

Certo que, no caso, recorrente é o Banco Central. Mas, se trata de mandado de segurança impetrado a um só tempo, não só contra o Banco Central, que é um mero fiscalizador do recolhimento do imposto, como contra o Delegado Regional do Imposto de Renda no estado da Guanabara, e é evidente que a grande interessada na questão em debate e no recurso, é não o Banco Central, um simples fiscal do seu recolhimento, mas a União Federal.

Nestes termos, indago de V. Exa. se não é o caso de consultar, antes, o Sr. Procurador-Geral da República para saber se S. Exa. vai usar da palavra.

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: Usarei da palavra como Ministério Público, depois do advogado da recorrida, pois a União não é recorrente neste feito.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: V. Exa. fará uso da palavra na qualidade de Ministério Público, porquanto a União Federal não é recorrente neste feito.

O Dr. José Paulo Pertence (Advogado da recorrida): O mandado de segurança é impetrado contra o Banco Central e contra o Delegado Regional do Imposto de Renda. A União Federal fala após a interposição do recurso extraordinário, não dando um parecer através de Subprocuradoria-Geral, mas pedindo o provimento do recurso como assistente do recorrente.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: V. Exa. pode informar, eminente Procurador, a respeito da alegação do eminente advogado?

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: A União Federal, neste recurso extraordinário, não é recorrente. O mandado de segurança teria sido impetrado contra o Banco Central e uma autoridade federal, como o eminente advogado da recorrida acabou de mencionar.

Na pior hipótese, julgado pelo Tribunal Federal de Recursos é interposto recurso extraordinário apenas pelo Banco Central, a União Federal teria declinado do recurso. Mas, não é recorrente. Não sendo recorrente, a despeito da solução que o eg. Tribunal deu...

O Sr. Ministro Amaral Santos: Quer dizer que a União Federal concordou com a solução e deixou de recorrer?

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: A União Federal não recorreu. Estou mencionando o fato, não estou interpretando as razões do fato. Não havendo recorrido, não é recorrente.

O Regimento fala que será dada a palavra ao advogado do recorrente, do recorrido, etc. Por isso, o meu propósito, neste feito, é usar da palavra em nome do Ministério Público Federal, após a defesa do eminente advogado da recorrida.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Eminente Procurador, o advogado que está na tribuna declarou que a União Federal considerou-se assistente na causa.

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: Mas, a União Federal não precisa intervir como assistente em mandado de segurança que é impetrado contra um Delegado Regional do Imposto de Renda nem contra o Banco Central. O fato é que, ao ser o assunto trazido ao Supremo Tribunal Federal, quem o fez foi o Banco Central do Brasil, e a União não o secundou na interposição do recurso.

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: Mas, o Regimento dá ao Procurador-Geral da República a possibilidade de usar da palavra em todos os feitos submetidos ao Supremo Tribunal Federal, quando tenham a palavra as partes. E a Lei Orgânica do Ministério Público Federal...

O Sr. Ministro Amaral Santos: Se a União declinou de seu papel de assistente, não tem interesse.

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: Não era assistente, seria impetrada, talvez.

O Sr. Ministro Amaral Santos: Se era impetrada, com mais forte razão.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Permita-me o eminente Procurador um esclarecimento: o Banco Central não é apenas, técnica e juridicamente, um estabelecimento. Ele é uma autoridade monetária e creditícia. Por outras palavras, é o Banco dos Bancos, por uma conveniência de ordem material, para maior flexibilidade de ação, porque, na realidade, é um banco que policia os demais bancos, exercendo aquelas funções da antiga FIBAN (Fiscalização Bancária) ou da SUMOC (Superintendência da Moeda e do Crédito), criada em 1946.

De sorte que, na realidade, ele é um órgão público, inclusive com poder normativo.

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: Fez-se representar por si mesmo.

Vou ler o art. 55 do Regimento, que diz:

"Na sessão de julgamento, o Procurador-Geral da República poderá usar da palavra (art. 137, §§ 1.º e 5.º) sempre que for facultada às partes sustentação oral" (art. 137).

Na Lei Orgânica do Ministério Público da União, diz-se que o Procurador-Geral da República, oficiando e atuando junto ao Supremo Tribunal Federal, poderá intervir oralmente em todas as causas que sejam submetidas a seu julgamento, depois do debate oral entre as partes.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti: Mas isso foi alterado pelo atual Regimento Interno, que no caso tem força de lei, em face da Constituição (art. 120, parágrafo único, *c*).

O Sr. Procurador-Geral da República, Dr. Xavier de Albuquerque: Eu tratarei, um dia, outra vez, no Tribunal, ainda que o Regimento ressalve a hipótese da lei.

Mas, o fato é que, nesta hipótese, estou lutando pelas prerrogativas do Procurador-Geral. No caso concreto, é irrelevante, indiferente, falar antes ou depois. Estou lutando pelas prerrogativas, que, na questão de ordem, decidida, ficariam altamente lesadas. Nesta hipótese, a União não é recorrente. O Procurador-Geral usa da palavra, como Chefe do Ministério Público, depois do debate oral das partes.

É o que o Procurador-Geral espera que prevaleça.

VOTO SOBRE QUESTÃO DE ORDEM

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Senhor Presidente.

Salvo a questão de ordem suscitada pelo ilustre advogado do recorrente, para que faça a Procuradoria-Geral da República uso da palavra após o inconformado.

Em princípio, não é a União recorrente no caso. Poderia sê-lo, mas não o é, como, de resto, acentuou o ilustre suscitante, da tribuna.

Se não é recorrente, não havia por que antecipar-se a Procuradoria no uso da palavra.

O momento em que deve dela fazer uso há de ser, pois, a final, como dispõe o Regimento Interno, art. 136, parágrafo único, em conjugação com o art. 137 e seus parágrafos.

A ordem, pois, a meu ver, é que merece seguida, no uso da palavra, é a do recorrente, em primeiro lugar; em segundo, o recorrido; por último, o Procurador-Geral da República, como fiscal da lei.

É o meu voto, quanto à questão de ordem.

VOTO SOBRE QUESTÃO DE ORDEM

O Sr. Ministro Amaral Santos: Sr. Presidente, quero apenas explicar que aceito a interpretação dada pelo eminente Relator, uma vez que a União, na hipótese, não é litisconsorte, não é assistente e não é impetrada.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Tenho a impressão de que a União Federal é impetrada. Primeiro, porque o funcionário recebedor de rendas foi coator também, e segundo, porque me parece que o Banco Central do Brasil é uma instrumentalidade pública federal, uma autoridade em matéria de moeda e crédito, com poderes normativos amplos, e se há uma coisa despótica no Brasil, é, *data venia* do Procurador-Geral da República, o Banco Central — nem poderia deixar de ser. Nenhum país que chegou à maturidade econômica, ou dela se aproxima, pode prescindir de um órgão que, na maioria das nações, tem o caráter de banco central.

Há muitos anos, andava de mão em mão uma tradução do livro de Kock, *La Banca Central,* onde ele dizia que o Brasil era o único país do mundo que não tinha banco central. Tinha: era o Banco do Brasil, com todos aqueles órgãos anexos: FIBAN, SUMOC, Caixa de Mobilização Bancária, Carteira de Redesconto e o Banco do Brasil, este como Caixa.

Tenho que cumprir o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Acho que, numa reforma futura, o assunto deve ser reconsiderado, porque, até certo ponto, o processo contraditório e leal entre as partes não se realiza numa situação como esta que temos diante dos olhos:

"Na sessão de julgamento, o Procurador-Geral da República poderá usar da palavra (art. 137, §§ 1.º e 5.º) sempre que for facultada às partes sustentação oral" (art. 137).

E, em outra parte, diz que ele falará depois do interessado.

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Conheço do recurso e dou-lhe provimento, para cassar a segurança.

2. Houve por bem a eg. Segunda Turma submeter a espécie ao conhecimento deste Plenário, dado que não ocorreu ainda pronunciamento seu a respeito da aplicação do Decreto-lei n.º 401, de 30.10.68, art. 11 e seu parágrafo único.

3. Vezes várias tenho votado a respeito da tese em questão; em nenhuma, porém, que a matéria fosse objeto de apreciação das instâncias ordinárias, com vista ao preceito citado.

Daí as ressalvas que sempre introduzi em meus pronunciamentos anteriores, quando a matéria merecera argüida, apenas, na via do extraordinário.

Assim procedi nos RE n.º 65.573, 68.228, bem como em outros que se lhes seguiram, ou em agravos de instrumento.

Ao ser apreciado pelo Plenário, em sessão de 9 de junho último, o RE n.º 71.382, do qual foi Relator o eminente Ministro Bilac Pinto, ao fundamentar meu voto, fiz alusão àquela orientação.

Guardava fidelidade à jurisprudência da Corte, a qual se firmara com o julgamento dos ERE n.º 52.165 (*DJ*, 30.4.64, Apenso n.º 75, p. 201-3 e outros no mesmo rumo (RMS n.ºs 16.795, In: *RTJ*, 37/327; 17.435, *idem*, 43/531; 18.777, 45/815).

4. Todavia, no presente mandado, e porque a primeira remessa estava aprazada para 31.12.68, e semestralmente seguiam-se as demais até junho de 1973, fls. 3, na vigência do Decreto-lei n.º 401/68, foi ele apreciado pelo decisório impugnado, o qual não lhe deu cumprimento, sob pretexto de inadequação, como acentua sua ementa, fls. 193, *verbis*:

"Inadequação do disposto no art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 1968."

É, precisamente, contra esse procedimento, ao qual atribui a falta a que se refere o art. 119, III, *a*, da Constituição, que manifesta o recorrente seu extraordinário.

5. Tenho que ocorreu o pressuposto invocado, justificando o conhecimento do excepcional e o seu provimento.

Realmente.

Para negar aplicação ao Decreto-lei n.º 401, dois foram os fundamentos invocados pela douta maioria da eg. Segunda Turma do Tribunal Federal de Recursos: O primeiro, porque o contrato lhe é anterior; o segundo, porque de constitucionalidade duvidosa.

A meu ver, desprocedem ambos.

Aquele, singelo, porque o fato gerador do tributo não seria o contrato em si, mas os seus efeitos com as remessas das parcelas referentes aos juros.

Enviadas quando em vigor a nova lei, a toda evidência, a ela ficaram sujeitas, nos termos do art. 105 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116."

O segundo, porque inconstitucional não é o art. 11 e seu parágrafo, do Diploma em questão.

Seu teor é o seguinte:

"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 fato gerador do tributo a remessa para o exterior, e contribuinte o remetente."

Dois são os motivos pelos quais sustenta a recorrida, em suas bem lançadas razões, ampliadas, em posterior memorial, onde insere parecer do eminente especialista Prof. Ruy Barbosa Nogueira, para dar como inviável a cobrança.

Uma que o tributo em questão afronta o art. 21, IV, da Constituição; a outra, que a prerrogativa de tributar é inerente à soberania, não podendo, por isso mesmo, ir além de nossas fronteiras.

É possível que, posta a questão nos termos que, habilidosamente, a situou o recorrente, procedesse sua argumentação.

Refiro-me ao batismo que recebeu o tributo do próprio legislador, através da norma incriminada: imposto de renda.

Assim também o considerou a eg. Primeira Turma, ao apreciar os RE n.ºs 71.077 e 71.340, em sessão de 16.2.70 (*Ementário n.º* 829), dos quais foi Relator o eminente Ministro Luiz Gallotti. Leio o voto de S. Exa. (*leu*).

Mais tarde, no julgamento, perante o Plenário do RE n.º 70.771, do qual pedira vista o eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, em erudito voto, aprofundando o estudo da matéria, deu pela inviabilidade da pretensão, assim reconhecida: tributação como renda.

Mas cabe considerar que não é o nome que, atribuído ao tributo, o torna legítimo, mas o fato gerador, desde que se possa inserir na competência da Pessoa de Direito Público por ele beneficiada, segundo a Constituição.

A propósito, recolhendo a boa doutrina, acentuou o mestre Baleeiro, em seu *Sistema Tributário Nacional*, p. 67:

"O erro na denominação do tributo não prejudica a sua legalidade, se pelo fato gerador ele se insere, razoavelmente, na competência da Pessoa de Direito Público que o decretou."

E resultou adotado o princípio no vigente Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 4.º 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 adotada pela lei;

II — a destinação legal do produto da sua arrecadação."

Tudo está, pois, em verificar, não o *nomen juris* do imposto, mas se o fato que o origina se encontra no rol daqueles que a Constituição reservou para a União que o está a exigir. Mais, se a lei que o instituiu situou-se nos limites da permissão. E, ainda, se ocorreu a incidência, relacionado o fato à lei.

É que, como é peculiar, a Constituição não cria o tributo. Limita-se a conferir competência legislativa para instituí-lo. E, embora o faça de forma quase exaustiva, o certo é que se ateve à menção genérica dos fatos que proporcionam a tributação, precisando, pela repartição de competência, qual a Pessoa Política que os possa estabelecer para o efeito da cobrança. Assim o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, resumindo a boa doutrina (*Impostos Concorrentes na Constituição de 1946*. p. 50 e seg.).

Cabe, dessarte, rever o que dispõe a Carta Maior nesse passo.

Dispõe ela:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

...

IV — renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei,

...

VI — operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários."

Autorizou, assim, a União a tributar quaisquer operações de crédito.

A propósito, preleciona Pontes de Miranda, ao comentar o preceito:

"A extensão da regra jurídica do art. 21, VI, da Constituição de 1967, é abrangente de quase todas as operações comerciais, que não sejam sobre imóveis, ou de valores imobiliários. O imposto que a União pode estabelecer sobre as operações de crédito é sobre quaisquer negócios jurídicos, bilaterais, unilaterais e plurilaterais, da que nasça crédito, sejam bancários ou extrabancários, bolsísticas ou em pregões, a prazo fixo ou não, ou de corretores fora da Bolsa, próprias ou com capitais de clientes, das sociedades de crédito ou de investimento, ou de financiamento, ou de outras sociedades, ou de pessoas físicas. As operações de câmbio são tributáveis como negócios jurídicos, quer de compra-e-venda de moeda, quer de prestação em moeda estrangeira, ou como atos-fatos jurídicos, *e.g.* pagamento" (*Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n.º 1*. t. II, p. 483, n.º 7).

Tenho que não importa que o contrato se tenha realizado no estrangeiro e que uma das partes ali resida, nem que seu objeto dali promane.

O certo é que suas cláusulas se refletem e, profundamente, no Brasil, onde se domicilia o comprador, parte da obrigação vai ser cumprida, e, note-se, com recursos aqui existentes, e para cobrir juros, fruto do contrato de financiamento.

Não havia por que deixar de incidir a lei brasileira para os efeitos fiscais.

São do mestre Baleeiro as expressões que seguem, comentando o art. 102, do Código Tributário Nacional:

"A legislação da União obviamente vigora em todo o território brasileiro, e, em certas circunstâncias, fora dele, na medida em que pode ter eficácia no estrangeiro, *por suas conseqüências no Brasil*" (grifei) *Direito Tributário Brasileiro*. 1970. p. 373).

De resto, assinalam os autores, e já havia notado em seu voto o eminente Ministro Bilac Pinto, no julgamento citado — RE n.º 70.771 —, que inúmeras Convenções Internacionais cuidam da tributação à se-

melhança das que tratam os autos. Ulhoa Canto se refere a várias (*Temas de Direito Tributário*. p. 90 e seg.).

A meu sentir, esse primeiro fundamento seria bastante para justificar o provimento do recurso.

Serviu ele para que o eg. Tribunal Federal de Recursos, em sessão plenária e contra dois votos apenas, desse cumprimento ao art. 11, do Decreto-lei n.º 401, ao julgar, posteriormente, o AMS n.º 64.879.

5. Todavia, não quero deixar de examinar o tributo como imposto de renda, tal como nominou o texto em exame.

E, conquanto mais laborioso o raciocínio, para sua verdadeira compreensão, autoriza, ainda, afastar a eiva de inconstitucionalidade que lhe é atribuída.

Com efeito.

Residiria o vício na dupla razão, como antes já aludi.

Uma, que os juros tributados constituem rendimento do credor; mas, residindo no exterior, não se pode ver alcançado; a outra, por considerar responsável o devedor aqui residente, para o qual, antes que rendimentos sejam, representam os juros dívida, e, por isso mesmo, ausentes dos fatos que geram o imposto de renda.

Não é absoluto o primeiro princípio, como, de resto, salientou o eminente Ministro Baleeiro, em passagem antes transcrita.

Disposições legais admitiam a tributação de rendimentos a pessoas domiciliadas fora do país, proviessem de bens aqui situados, ou fossem fruto de comissões, honorários, ou vantagens outras, por serviços ali prestados, a menos que isenção se lhes atribuísse a própria lei, como o explicita Ulhoa Canto, em seu apreciado trabalho, já citado, p. 90 e seguintes. Permito-me ler suas passagens mais expressivas (*leu*).

Óbice, pois, não havia para o efeito da tributação, máxime quando se considere o contrato de financiamento que originou a pronta remessa da maquinaria, a qual, como que capital, entregue desde logo ao comprador, passou a produzir frutos, rendimentos, no Brasil, proporcionando renda, e, assim, sujeita à respectiva incidência.

Quando, porém, assim não se considere, e se queira ver a incidência recair sobre o devedor, impende melhor analisar o já citado art. 11 e seu parágrafo.

Renovo sua leitura (*leu*).

Desde logo se há de perceber que, tomado em sua expressão gramatical, desprevenidamente, não seria exeqüível, considerando, de um lado, o sujeito passivo da obrigação tributária, de outro, sua própria causa, frente ao art. 21, IV, da Constituição, em confronto com a definição do Imposto de Renda, inserta no Código Tributário Nacional, arts. 43-45.

Inobstante, cabe ao intérprete reparar a evidente imperfeição técnico-jurídica daquelas disposições, para habilitá-las, atribuir-lhes vitalidade, ao propósito que as inspirou.

O que dele, em verdade, se extrai é que o nominado *contribuinte* não passa do *responsável* a que se refere o Código Tributário Nacional, art. 45, parágrafo único, *verbis*:

"Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam."

E tinha que se assim, pois, para ele, os juros não são rendimento, mas dívida.

O contribuinte é o credor, o qual vê retido na fonte o imposto por ele devido. Responsável por *fictio juris* o devedor, qualificado como fonte pagadora, o recolhe, apenas.

Dessarte, quando o parágrafo único do art. 11 considera como *fato* gerador a remessa de juros para o exterior, mister se torna que se conjugue com o seu *caput*, permitindo concluir que a origem do tributo são os juros, creditados; em verdade, rendimentos do capital. O momento da sua incidência, fator diverso, a remessa para o exterior.

É ela que obriga a retenção da parte atribuída ao Fisco, e para cujo cumprimento torna responsável o devedor. Longe, porém, de equipará-lo ao sujeito passivo da obrigação tributária. Com sua habitual clareza, acentua o já citado Amílcar de Araújo Falcão:

"A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure" (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*. p. 17).

6. Estes, Senhor Presidente, os argumentos centrais com os quais justifico o provimento do recurso.

Deles, dou predominância ao primeiro, tendo abordado ao segundo, apenas, para admitir como poderia também ser considerado o art. 11 e seu parágrafo único do Decreto-lei n.º 401/68.

7. Certo, invocações outras brotam do parecer do ilustre Prof. Barbosa Nogueira, e abordadas no voto do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro.

Refiro-me à "economia do imposto", a qual levaria o contribuinte a operar de forma diversa com o comprador, incorporando no preço os juros destacados, ou adotando artifícios outros para se eximir da tributação.

É tema que não está em cogitação; e, quando viesse a ser adotado, parece-me, não ajudaria a posição dos contratantes, como bem argumentou o eminente Procurador-Geral da República, ao sustentar o recurso ao ensejo do julgamento já citado no RE n.º 71.382, invocando disposição de lei e o próprio princípio insculpido na *Súmula* n.º 502.

8. Por último, a matéria alusiva à conveniência da tributação no que toca a intensidade da exigência.

Não vejo que o gravame se possa considerar abusivo, à semelhança de confisco, porque, se ocorresse, seria contrário à Constituição.

E, quanto ao mais, a opção é inteiramente de cunho político, ao alcance do legislador, jamais, nesse tocante, do juiz, ao qual incumbe não julgar a lei, mas com ela.

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

RE n.º 71.758 — GB — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Banco Central do Brasil (Adv., Décio Nunes Teixeira). Recda., Companhia de Cimento Portland Barroso (Adv., José Paulo Sepúlveda Pertence).

Decisão: Adiado o julgamento por haver pedido vista o Ministro Oswaldo Trigueiro, depois do voto do relator que conhecia do recurso e lhe dava provimento para cassar a segurança. Falaram: pelo recorrente o Dr. Décio Nunes Teixeira, pela recorrida o Doutor José Paulo Sepúlveda Pertence, e, pelo Ministério Público Federal, o Prof. Xavier de Albuquerque, Procurador-Geral da República.

Presidência do Sr. Ministro Aliomar Baleeiro. Presentes à sessão os Senhores Ministros Luiz Gallotti, Adalício Nogueira, Oswaldo Trigueiro, Eloy da Rocha, Djaci Falcão, Barros Monteiro, Amaral Santos, Thompson Flores, Bilac Pinto e Antônio Neder. Procurador-Geral da República, o Professor Xavier de Albuquerque.

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Acho dispensável a renovação do relatório, porque a controvérsia é puramente jurídica e o Tribunal está informado dos termos em que é apresentada.

Limitar-me-ei a relembrar que, até a edição do Decreto-lei n.º 401, a jurisprudência do Supremo Tribunal era, a bem dizer, mansa e pacífica. Temos uma dezena de decisões unânimes afirmando o princípio da não-incidência do imposto de renda sobre a remessa de juros, destinados a pagar a aquisição, a prazo, de bens produzidos no estrangeiro, quando o vendedor não opera no Brasil.

Sobrevindo o Decreto-lei n.º 401, o Supremo Tribunal já teve oportunidade de proferir algumas decisões, em que manteve aquele entendimento. Mas, nestas decisões, não apreciou a constitucionalidade do citado decreto-lei, quer porque a matéria não houvesse sido prequestionada, quer porque se tratasse de contratos celebrados em data anterior e, por isso, não atingidos pelo novo diploma legal.

O presente caso é o primeiro em que o Supremo Tribunal vai apreciar o tema da inconstitucionalidade do Decreto-lei n.º 401, a qual foi formalmente argüida e enfrentada, com o brilho habitual, no voto do eminente Ministro Thompson Flores.

Dispenso-me de ler o voto de S. Exa. quanto às preliminares. Lerei, porém, nos pontos essenciais, as considerações desse brilhante voto, quanto à matéria de mérito (*Lê*).

Do disposto no art. 11 do Decreto-lei n.º 401 derivam duas normas: a do *caput*, segundo a qual a remessa de juros para o exterior está sujeita ao imposto de renda; e a do parágrafo, segundo o qual o fato gerador do tributo é a remessa, e contribuinte o remetente.

O voto do eminente relator aceita a validade da tributação questionada, porém não como imposto de renda. S. Exa. tem como argumento preferencial o de que o que o Fisco exige não é o imposto de renda, e sim o imposto sobre operações de crédito. Mas, ainda que se conceitue o imposto como de renda, entende S. Exa. que a cobrança é válida, porque devido, em verdade, pelo vendedor estrangeiro, e não pelo comprador nacional. Neste segundo argumento, o raciocínio de S. Exa. coincide com o do douto Procurador-Geral da República.

Em síntese, o Sr. Ministro Thompson Flores, para dirimir a questão, dispensa o *caput* e o parágrafo do art. 11, cuja aplicação, assim, seria desnecessária para o provimento do recurso.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): *Data maxima venia*, quando admiti que o imposto pudesse ser de renda, operei com o artigo e seu parágrafo, interpretando-os.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Pelo argumento preferencial de V. Exa., o *caput* não vale, porque o imposto não é de renda; o parágrafo também não vale, porque quem paga o imposto é o vendedor.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Parece-me que a primeira fundamentação de meu voto não deve ser confundida com a segunda. Naquela, considerei que o imposto fosse o do art. 21, VI, da Constituição; na última, admiti fosse o do inc. IV. E foi então que operei com o art. 11 e seu parágrafo.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Estou fazendo deduções que me parecem permitidas pelos argumentos de V. Exa.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): V. Exa. está interpretando meu voto, mas fora de seu sistema, da sua ordem, e assim, sem a fidelidade desejada, *data venia*.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Peço desculpas a V. Exa., porque não quero ser

infiel ao seu pensamento. Mas, onde o art. 11 diz que incide o imposto de renda, V. Exa. prefere dizer que se trata de imposto sobre operações de crédito.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Pode não ser imposto de renda e, nem por isso, inconstitucional, considerado como sobre operações de crédito.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Estou considerando o argumento preferencial de V. Exa. Por ele, se não se trata de imposto de renda, o *caput* do art. 11 torna-se ocioso. Pelo segundo argumento, o parágrafo também é inócuo, se, contrariamente ao que nele se diz, o imposto é devido pelo vendedor estrangeiro.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Permita-me: V. Exa. leu parte do meu voto. Fê-lo, em sua totalidade, quanto ao seu primeiro fundamento. Não, porém, quanto ao segundo, deixando de proceder com alusão à parte principal. Esclarecerei na oportunidade.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Permita-me V. Exa.: acho que não podemos reescrever o art. 11, mas apenas interpretar o que nele se dispõe.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Com a vênia de V. Exa., apenas, criticando sua redação, defeituosa, busquei o seu sentido, cotejando o artigo, *caput* e seu parágrafo. Cumpri o dever do intérprete, não do legislador.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Lamento não ter sido feliz ao resumir o pensamento de V. Exa. Mas o que deduzi de seu brilhante voto, bem como da sustentação do douto Procurador-Geral, foi que o art. 11 não tem préstimo para a solução da controvérsia.

Ora, se não fazemos uso desse preceito, por ser ele defeituoso ou desnecessário, então não há inovação legislativa a ser apreciada pelo Supremo Tribunal. Voltamos à situação anterior ao Decreto-lei n.º 401, não havendo razões para modificarmos a nossa jurisprudência. Se a nova norma legal não inovou, ou inovou inocuamente, não se justificaria a pretendida revisão de nosso entendimento reiterado em numerosas decisões, durante vários anos.

VOTO

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: O Supremo Tribunal firmou jurisprudência no sentido de que o imposto de renda não incide sobre a remessa de juros, quando devidos pela compra de bens a prazo, se o vendedor não opera no Brasil e o contrato é firmado em país estrangeiro, onde a obrigação é resgatável (RE n.º 52.165, *DJ*, de 30.6.64; RE n.º 55.473, *RTJ* 40/64; RMS n.º 16.195, *RTJ*, 35/455; RMS n.º 16.795, *RTJ*, 37/327; RMS n.º 17.455, *RTJ*, 43/521; RMS n.º 18.777, *RTJ*, 45/814; Ag n.º 43.703, *RTJ*, 51/740).

Sobrevindo o Decreto-lei n.º 401/68, editado ao que se diz, com o objetivo de legitimar a cobrança pretendida pelo Fisco, entendeu a Primeira Turma que a situação não se modificara (RE n.º 71.077 e RE n.º 71.340). Sem entrar no exame da constitucionalidade, decidiu a Turma que aquele diploma legal não alcançava o efeito visado, por não se poder considerar submetido à lei tributária brasileira quem não é estabelecido no Brasil, não tem representante no Brasil, não contrata no Brasil, e não recebe no Brasil o preço dos bens de sua produção.

No voto que proferi no RE n.º 70.771, relatado pelo Sr. Ministro Bilac Pinto, acentuei a impossibilidade jurídica dessa tributação, porque o vendedor estrangeiro, na hipótese configurada nos autos, não pode ser aqui inscrito como contribuinte, não pode sofrer sanção prevista na lei brasileira, não pode ser judicialmente compelido a satisfazer exigência do Fisco nacional.

Ao mesmo tempo, ressaltei o caráter ilusório dessa tributação, porque a autoridade fiscal brasileira não tem meios de

compelir o vendedor estrangeiro a responder pelo pagamento, enquanto este dispõe de meios legítimos para escapar à imposição: basta-lhe contratar em termos que lhe assegurem o recebimento do crédito (principal e juros) livre de quaisquer ônus. É o que já se vem fazendo, sem subterfúgios e sem ofensa à lei brasileira. Por exemplo, o RE n.º 70.771 apresenta hipótese em que o vendedor húngaro fez inserir, no contrato, a estipulação de que o comprador seria responsável pelos tributos e taxas porventura cobrados pelas autoridades brasileiras. No RE n.º 71.667, de que fui relator, o fornecedor estrangeiro recorreu a um expediente igualmente eficaz: numa proposta de venda de máquinas, com financiamento parcial do preço, deu ao comprador a opção de pagar juros líquidos ou juros brutos, o que importa em transferir para o contribuinte brasileiro o ônus decorrente da imposição tributária.

Disso resulta que nenhum vendedor estrangeiro pagará o imposto exigido pelo Decreto-lei n.º 401, desde que o contrato, celebrado no exterior, escapa à disciplina de nossa legislação. O tributo, portanto, recai de fato sobre o comprador brasileiro. De fato, e também de direito, porque o Decreto-lei n.º 401 declara que é ele o contribuinte.

Se, já agora, o imposto passa a ser cobrado do contribuinte nacional, surge a questão da legitimidade dessa cobrança, dentro da sistemática tributária estabelecida na Constituição. Para esse efeito, o recorrido argüiu formalmente a inconstitucionalidade do art. 11 do Decreto-lei n.º 401, tema que somente agora o Supremo Tribunal tem oportunidade de apreciar.

2. O eminente relator, em seu brilhante voto analisou detidamente a matéria, concluindo pela improcedência da argüição. Com a devida vênia, lamento divergir de S. Exa., convencido, como estou, de que o art. 11 do Decreto-lei n.º 401 é nitidamente inconstitucional.

Segundo a Constituição (art. 21, IV), compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. A definição desse imposto é dada pelo Código Tributário Nacional, nos termos seguintes:

'Art. 43. O imposto de competência da União, sobre 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.

Quaisquer que sejam as nuanças doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito.

Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o imposto de renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência do imposto de importação sobre mercadoria que não entrou no país, nem o de exportação, sobre produtos que daqui não saíram.

Dir-se-á que a lei pode alterar a definição de qualquer imposto, como pode, para fazê-lo, recorrer ao expediente das ficções jurídicas. No caso, porém, esse argu-

mento não tem préstimo, porque estamos diante de um conceito da Constituição, explicitado pelo Código Tributário Nacional. Ora, este Código, como declarado em seu art. 1.º, regula as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados e aos municípios, matéria sobre a qual o Poder Legislativo somente pode dispor através de lei complementar, *ex vi* do preceituado no art. 18, § 1.º, da Lei maior. Assim sendo, não pode ele ser revogado senão por lei que, em sua tramitação, obedeça ao disposto no art. 50. Obviamente, pois, o Decreto-lei n.º 401 não pode alterar o Código Tributário Nacional.

3. Diante da dificuldade, a meu ver invencível, de cobrar-se, do importador brasileiro, imposto de renda sobre o que não constitui renda, sustenta o recorrente, contrariando o legislador, que o tributo é devido pelo vendedor estrangeiro, porque este, afinal, é quem aufere os juros.

A explicação não é convincente. Porque o que se pleiteia, *in casu*, é a aplicação do Decreto-lei n.º 401 e este declara, com todas as letras, que o fato gerador do imposto é a remessa, e que o contribuinte é o remetente. Depois, se o citado § 1.º nada significa, voltaremos à situação anterior à edição do Decreto-lei n.º 401, como observa o ilustre advogado da recorrida. Se aquele preceito é inócuo, já não haverá argumento com que pleitear-se a modificação da anterior jurisprudência do Supremo Tribunal, compendiada em numerosas decisões unânimes.

Objeta-se ainda, como o faz o eminente Relator, que, se o tributo previsto no Decreto-lei n.º 401 não configura o imposto de renda, poderá ser validamente cobrado como imposto sobre operação de crédito, na forma do art. 21, VI, da Constituição. Isso não me parece viável, porque as categorias tributárias são distintas e inconfundíveis. A esse respeito, o Código Tributário Nacional é sobremodo rigoroso, não admitindo imprecisões técnicas na definição dos fatos geradores e das bases de cálculos.

Pelo que dispõe esse Código, o imposto sobre operações de crédito tem como fato gerador a sua efetivação pela entrega, total ou parcial, do montante ou do valor que constitui o objeto da obrigação (art. 63, I). Sua base de cálculo é o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros (art. 64, I).

Como se vê, o fato gerador é a entrega, pelo credor, do valor do crédito, o que ocorre no ato de contratar, e não o pagamento da obrigação, pelo devedor, na ocasião do vencimento. Acresce que, como a base de cálculo abrange capital e juros, o tributo seria de todo inaplicável a contrato de compra e venda, como o de que se trata.

Segundo esclarece o abalizado tratadista Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*. p. 238), o imposto sobre operações de crédito é sucedâneo do antigo imposto de selo, que incidia sobre os instrumentos de contratos relativos a esse gênero de negócio. A meu ver, de nenhum modo pode ele ser utilizado como substituto ou equivalente do imposto de renda, para a taxação de juros contratuais.

4. Poder-se-á considerar o tributo em causa como novo imposto, ou mesmo imposto inominado, que o legislador houvesse instituído de acordo com o art. 18, § 5.º, da Constituição? Não, pela razão muito simples de que nenhuma lei criou tributo autônomo sobre remessas de juros para o exterior. Não o fez o Decreto-lei n.º 401, porque este se limita a mandar cobrar o imposto de renda, a ser descontado na fonte. Não se aponta lei que haja instituído imposto, novo e especial sobre remessa de juros; o orçamento da União não prevê a cobrança desse imposto; a contabilidade da União o ignora; as estatísticas oficiais o desconhecem. Por conseguinte, a cobrança, a título de novo imposto, não teria amparo legal.

Também não se poderia validamente legislar com esse propósito, porque a União somente poderá instituir novos impostos, quando não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos às dos tributos previstos na Constituição. Ora, no caso dos autos, trata-se de cobrança de imposto sobre juros, o que é específico do imposto de renda. Além disso, em nosso regime tributário, a instituição de novo imposto pressupõe lei que lhe dê a indispensável denominação, identifique o contribuinte, defina fato gerador distinto e estabeleça alíquota para base de cálculo. Nada disso está caracterizado para a materialização do novo tributo.

5. Por último, permito-me insistir em que a jurisprudência do Supremo Tribunal, se for mantida, não será catastrófica para o Tesouro Nacional, que continuará, normalmente, a cobrar o imposto de renda incidente sobre os investimentos estrangeiros no Brasil, em suas várias modalidades. Assim, a remessa de dividendos, de juros de empréstimos, de aluguéis, de *royalties*, dependerá de quitação com o Fisco federal, habilitado a tornar efetivas as imposições fiscais que recaem sobre o contribuinte estrangeiro, que aqui vem, de uma maneira ou de outra, aplicar capitais ou exercer atividade lucrativa.

O Supremo Tribunal apenas entendeu, até agora, que o imposto de renda não incide sobre a remessa de juros contratados e pagáveis no exterior, quando o credor não opera no Brasil. Mas, se o que se quer é cobrar do devedor brasileiro, essa pretensão me parece inviável, em face de obstáculo de natureza constitucional. Exigir-se dele que pague imposto de renda será ato contrário ao Código Tributário Nacional. Cobrar-se o mesmo imposto, sob outro rótulo, é igualmente inadmissível, por falta de apoio em lei.

A despeito do interesse doutrinário suscitado pelo tema em discussão, não me parece que ele envolva problema de maior importância para a arrecadação federal. De um lado, creio que o tributo representa magra contribuição para o Erário. De outro, a Administração Federal vem concedendo isenção a vários contribuintes, o que certamente significa que o Governo dá mais importância ao investimento estrangeiro do que a exigências menores da legislação fiscal. Assim é que estão dispensados do imposto os financiamentos de órgãos governamentais, que são os mais importantes. E o Ministério da Fazenda tem tornado essa dispensa extensiva a bancos particulares, quando executores de política financeira de governo estrangeiro. Pelo Decreto-lei n.º 716/69, concedeu-se isenção, por igual, às companhias de navegação aérea. Disso decorre que as companhias de aviação, que são empresas privadas, não pagam o tributo, enquanto devem pagá-lo as sociedades de economia mista, que são empresas governamentais incumbidas de empreendimentos e serviços de interesse público igualmente relevante.

Por todo o exposto, e *data venia* do eminente relator, não conheço do recurso.

REITERAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Senhor Presidente. Peço a palavra.

Ouvi, com o costumeiro agrado, o brilhante voto do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro.

S. Exa. teve a bondade de ler parte do voto que proferi na sessão em que se iniciou o julgamento.

Todavia não o fez por inteiro, o que me obrigou a alguns esclarecimentos, interrompendo suas doutas considerações.

Como acentuei então, dois foram os fundamentos que embasaram meu voto. Um, ao qual dei preferência, considerando o tributo nos termos do art. 21, VI, da Constituição.

O outro, admitindo-o como imposto sobre a renda.

Nesse tocante, procurei interpretar o art. 11 e seu parágrafo, admitindo sua imperfeição técnica.

Nesse passo S. Exa. leu, apenas, a parte inicial. Sou forçado, com a responsabilidade de Relator, a prosseguir em sua leitura.

É o que passo a fazer, lamentando ter que tomar ainda a atenção deste Plenário (*Leu*).

EXTRATO DA ATA

RE n.º 71.758 — GB — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Banco Central do Brasil (Adv., Décio Nunes Teixeira). Recda., Companhia de Cimento Portland Barroso (Adv., José Paulo Sepúlveda Pertence).

Decisão: Adiado o julgamento por haver pedido vista o Ministro Antônio Neder, depois do voto do Relator conhecendo e provendo e do Ministro Oswaldo Trigueiro que não conhecia e declarava inconstitucional o art. 11 do Decreto-lei n.º 401.

Presidência do Sr. Ministro Aliomar Baleeiro. Presentes à sessão os Srs. Ministros Luiz Gallotti, Adalício Nogueira, Oswaldo Trigueiro, Eloy da Rocha, Djaci Falcão, Barros Monteiro, Amaral Santos, Thompson Flores, Bilac Pinto e Antônio Neder. Procurador-Geral da República, o Prof. Xavier de Albuquerque.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Antônio Neder: 1. Dispenso-me de relembrar a matéria controvertida neste recurso, porque os Srs. Ministros a conhecem muito bem, tantos são os memoriais que as partes ofereceram à consideração de todos.

2. O respeitável acórdão impugnado julgou que o negócio financeiro noticiado neste processo é anterior à vigência do art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68, e que, por isso, tal norma não incide sobre o referido negócio.

Estou em que, no detalhe, o que importa não é o negócio jurídico-financeiro por força do qual se faz a remessa de juros para o credor que se encontra em país estrangeiro, mas, isto sim, o fato gerador do tributo.

É o que expressam o art. 105 e o art. 116, I, do Código Tributário Nacional.

É o que necessariamente decorre do princípio da legalidade tributária (*nullum vectigal sine lege*), princípio que, vedando a tributação sem prévia norma legal que a imponha, admite, de maneira correspondente, seja tributado o fato definido em lei como gerador da obrigação tributária, desde que tal fato se concretize na vigência da norma que impõe o tributo.

O que importa, pois, no assunto, não é o negócio jurídico-financeiro dentro do qual se obrigou o autor da remessa de juros, mas o fato mesmo da remessa, estrita e separadamente considerado, porque tal fato é o que a lei define como gerador da obrigação fiscal, e, no caso versado nestes autos, o fato gerador, ou remessa, é posterior à norma tributária, ou melhor dizendo, se concretizou na vigência do art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68, norma que, por isto, incide no mencionado fato para o efeito de legalizar a cobrança do imposto.

Vê-se que o fundamento do respeitável acórdão impugnado não tem procedência.

3. Sustenta a recorrida que o art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68 contraria o art. 21, IV, do Constituição Federal de 1967 (Emenda n.º 1), e que daí promana a sua inconstitucionalidade.

Tal norma constitucional é a que expressa a competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei".

Entende a recorrida, que, no caso, os juros a serem remetidos para o credor, em país estrangeiro, constituem *dívida* ou despesa, e não *renda*.

Trata-se de argumento impressionante, prestigiado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que o adotou ao apreciar a matéria à luz do direito anterior ao do art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68.

Dá-se, todavia, que tal argumento provém de um raciocínio formado, não à base de premissas jurídico-tributárias, mas, isto sim, à base de pressupostos extrajurídicos, e, mais ainda, formado à vista do direito revogado.

A recorrida esqueceu-se naturalmente da advertência do clássico Professor Berliri, para quem o equívoco mais grave, e que em grande parte perturba o estudo do tema *sujeitos passivos da obrigação tributária,* é a contaminação entre os conceitos e termos jurídicos e os conceitos e termos econômicos, ou extrajurídicos (*Principii*).

É que, editado o art. 11 do Decreto-lei n.º 401, de 1968, a remessa dos juros, no presente caso, passou a constituir o fato gerador do imposto, e o remetente dos juros passou a ser definido como devedor do tributo (ou sujeito passivo da obrigação tributária).

Vale dizer que o direito novo definiu, como rendimento, os juros produzidos no Brasil e remetidos para o exterior ao fito de remunerar o capital com que o mutuante sediado em país estrangeiro financiou o tomador aqui sediado, que o direito novo tributou esse rendimento; que nomeou (não importa que haja feito por ficção jurídico-tributária) o remetente desses juros para o exterior como sendo o sujeito passivo da obrigação tributária; que definiu a remessa desses juros como sendo o fato gerador do tributo.

Em outras palavras, o legislador do direito novo, com o objetivo de revogar a jurisprudência construída pelo Supremo Tribunal Federal à luz do direito anterior, desprezou a substantividade jurídico-privada do negócio financeiro subjacente, e, emprestando aos juros uma substantividade própria, diversa da que lhe empresa aquele negócio, como lhe permite o princípio da legalidade tributária, que lhe confere o poder de definir os tipos de obrigação tributária e nomear o sujeito passivo de tal obrigação, o legislador do direito novo *qualificou* esses juros como rendimento, e, firmado nisso, os tributou.

Assim, apreciando este caso à luz dos princípios e conceitos do Direito Tributário, a inteligência que se impõe ao intérprete é a de que o legislador do art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68, *por um critério de política fiscal,* afastou da obrigação tributária o titulado credor dos juros, e nomeou, *como responsável por ela,* ou sujeito passivo, o remetente dos mesmos juros; isto é, o legislador, *seguindo sua política,* dissociou a responsabilidade pelo pagamento, no campo tributário, daquilo que seria a titularidade da dívida no campo financeiro e no campo jurídico-privado, fazendo-o, aliás, de acordo com a lição de Maffuccini (*Manuale, Foro Trib.* 1942. p. 91), lição que traduzo nestes termos:

"Em muitos casos, a lei fiscal não considera devedor o vero devedor, isto é, aquele que, por causa que lhe diz respeito, deveria concretizar o pagamento do tributo, mas outra pessoa que, sem causa que lhe diga respeito, e exclusivamente por uma causa alheia, é diretamente designada como responsável pelo pagamento; e esta pessoa, considerada sujeito passivo, é a única obrigada ao cumprimento da obrigação."

Em suma, o legislador pode nomear como responsável pelo pagamento do tributo pessoa diferente daquela que, na realidade, se apresenta como devedora, segundo conceitos extratributários.

É o caso deste recurso.

Não tendo como tributar, em país estrangeiro, o credor de juros aqui produzidos e daqui remetidos, o nosso legislador designou *como responsável* pelo tributo que incide sobre esses juros, o remetente dos mesmos, e definiu, como fato gerador do imposto, a remessa dos juros, e, assim dis-

pondo, o legislador nada mais fez do que aplicar, em sua plenitude, o princípio da legalidade tributária, que lhe outorga o poder de tipificar o fato gerador, definir a obrigação tributária e nomear o devedor, ou sujeito passivo de tal obrigação, ou responsável por ela.

Conclui-se que não é, *data venia*, procedente o argumento de que o art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68 contraria o art. 21,, IV, da Constituição Federal de 1967 (Emenda n.º 1), visto que esta norma constitucional *não menciona* quem seja o devedor do tributo, senão que apenas expressa a competência da União para instituir imposto sobre a renda, ao passo que a outra, *sem alterar o conceito de renda*, define o fato gerador da mesma e aponta o responsável pelo tributo, como de resto prevê o art. 45 do Código Tributário Nacional, com o qual se harmoniza o citado art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68.

4. Dir-se-á que o art. 11 do Decreto-lei n.º 401, de 1968, não fixa a alíquota do imposto, e que tal defeito retira da norma sua eficácia tributária.

Na verdade, a citada regra não fixa a alíquota em seu texto, mas é certo que ela impõe *o desconto do imposto de renda na fonte*, e a legislação tributária expressa, noutra norma, qual a alíquota do imposto de renda na fonte, e que essa outra norma, de remissão necessária, complementa o referido art. 11, aperfeiçoando-o como criador de tributo.

5. Insiste a recorrida em que o art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68 não se enquadra nos arts. 43 e 45 do Código Tributário Nacional.

Sim e não, tal seja o ponto de vista em que se coloca o intérprete.

Considerados os juros como frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital, nos justos termos de uma definição jurídico-privada, na verdade não passam de rendimento de quem os recebe; assim devem ser considerados os do presente caso se forem definidos como vinculados ao negócio jurídico-financeiro noticiado neste processo, e causante da remessa, e do qual não passam de obrigação acessória.

Partindo de um tal pressuposto, óbvia é a conclusão de que o art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68 ofende o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Dá-se, entretanto, e este é o ponto essencial da controvérsia, no caso, como acima ficou esclarecido, o legislador retirou desses juros, como obrigação acessória que são do capital mutuado, a substantividade deste, e lhes conferiu, para efeitos fiscais, uma substantividade própria, como lhe faculta (ao legislador) o direito tributário, cujos princípios, por serem inerentes à sua autonomia, não devem ser contaminados pelos de natureza econômica ou jurídico-privada, nem devem ser poluídos pelos de natureza extrajurídica.

Portanto, considerados os juros a que se refere este processo como proventos produzidos no Brasil e daqui remetidos para o exterior ao fito de remunerar o capital que financiou compra de bens a prazo pelo remetente aqui sediado, considerados tais juros com essas qualidades, desvinculados do negócio jurídico-financeiro criador da obrigação de pagá-los, não se tem como deixar de considerá-los uma *renda* que se harmoniza com o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Quanto ao art. 45 do mesmo Código, então, a harmonia se verifica de maneira ainda mais visível.

É bastante que o intérprete dê atenção à cláusula final do citado art. 45, que permite ao legislador ordinário atribuir a qualidade de contribuinte ao possuidor, a qualquer título, dos bens que produzem a renda tributável, ou, como no caso deste processo, ao remetente dos juros, que possui *os bens* que produziram tais juros no Brasil, bens esses adquiridos pelo capital estrangeiro que

financiou a aquisição dos mesmos pelo tomador aqui sediado.

6. Do exposto se conclui que o caso versado no presente recurso deve ser julgado à luz dos princípios jurídico-tributários, e não à luz de princípios de outra natureza, jurídico-privados e econômicos, como fez a recorrida, cujas razões se afastaram da sede jurídica da controvérsia e produziram conclusões que a Justiça não pode homologar.

7. Não é demais relembrar que o Decreto-lei n.º 401/68 foi editado na vigência do Ato Complementar n.º 38/68, que, nos termos do art. 2.º e seus parágrafos do Ato Institucional n.º 5/68, decretou o recesso do Congresso Nacional, e que, nesse período, o Presidente da República podia legislar e de fato legislou sobre todas as matérias da competência legislativa do Congresso, donde a conclusão de que, contrário que seja o Decreto-lei n.º 401/68 ao Código Tributário Nacional, este fica derrogado por aquele em todos os pontos em que ambos se chocarem.

8. Se o art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68 não é contrário ao art. 21, IV, da Constituição de 1967 (Emenda n.º 1), essa norma é constitucional.

9. E por entendê-la nestes termos, conheço do recurso e a ele dou provimento para cassar a segurança, como votou o eminente Sr. Ministro Relator, *data venia* do eminente Senhor Ministro Oswaldo Trigueiro, que votou noutro sentido.

VOTO

O Sr. Ministro Bilac Pinto: As objeções formuladas contra o art. 11 e seu parágrafo único do Decreto-lei n.º 401 são, ou de natureza econômica, ou de natureza jurídica.

Começarei o meu voto pela análise do reparo feito à conveniência econômica, para o nosso país, da tributação dos juros decorrentes de compra de bens a prazo, ao qual se empresta singular relevo.

Alega-se que o Estado brasileiro, ao tributar tais juros, não avaliou devidamente o alcance do que representam os investimentos estrangeiros para o nosso desenvolvimento econômico. A crítica, a meu ver, não procede. O Governo brasileiro tanto tem interesse em acelerar o desenvolvimento econômico que, com sua política econômico-financeira tem conseguido índices excepcionais.

Precisamente por que o Governo está atento a essa matéria, é que necessita de todos os instrumentos que lhe permitam regular o fluxo de capital estrangeiro para o nosso país, segundo critérios econômicos que se ajustam ao interesse nacional.

A todo investimento internacional em nosso país, sob a forma de venda de equipamentos a prazo, corresponde um compromisso cambial a certo prazo para o pagamento das prestações e dos respectivos juros.

A disponibilidade de divisas para atender aos compromissos globais de nossa economia está sujeita a limites, que não podem ser excedidos.

Para fomentar o maior grau de desenvolvimento, — sem os pesados ônus do endividamento a curto prazo — uma das técnicas fiscais utilizadas é a de favorecer com a isenção ou redução do imposto de renda, os investimentos a prazo longo, cujos encargos são mais suaves, pois que se distribuem por períodos mais extensos.

Suponha-se que o orçamento cambial brasileiro, reserve, para um período de cinco anos, a cifra anual de duzentos milhões de dólares para atender aos contratos de financiamento da compra de equipamentos, a prazo.

Nessa hipótese, dez contratos, que representam um compromisso anual de vinte milhões de dólares cada um, pelo prazo de cinco anos, esgotarão nossas disponibilidades cambiais.

Se tais contratos fossem a prazo de dez anos, os respectivos encargos cambiais

de cada ano seriam reduzidos à metade, o que nos daria a possibilidade de duplicar o financiamento estrangeiro, dentro das possibilidades do nosso orçamento cambial.

Essa a razão pela qual o Decreto-lei n.º 165, de 13.2.67, estabelece a isenção ou redução do imposto sobre juros, para os empréstimos contraídos no exterior que tenham prazo igual ou superior a quinze anos.

Figura ainda na política fiscal do Governo — visando ao mesmo objetivo — a celebração de acordos para eliminar a bitributação, mediante os quais são negociadas taxas mais baixas do imposto de renda para certos tipos de empréstimos ou financiamentos, tendo em vista os prazos concedidos e a natureza governamental da agência financiadora.

A fim de que o Governo brasileiro possa dispor de poder de barganha na negociação desses acordos, para impedir ou atenuar a remessa de juros, pela compra de equipamentos ou mercadorias a prazo, necessária se torna a vigência do art. 11 e seu parágrafo único do Decreto-lei n.º 401.

Passaremos agora ao exame das objeções de natureza jurídica que se levantam contra o art. 11 e seu parágrafo único do Decreto-lei n.º 401/68.

A principal delas é a de que o imposto de renda não pode incidir sobre a remessa de juros, pela compra de mercadorias a prazo, por isso que o o vendedor tem sede no estrangeiro e não opera em nosso país, e ainda porque o contrato foi firmado no exterior, onde a obrigação é resgatável.

Tal impugnação à incidência do tributo, nas condições mencionadas, constitui aplicação do chamado *princípio da residência*, que afirma que o direito de tributar cabe ao Estado da residência do beneficiário do rendimento.

A esse critério de competência tributária se opõe o *princípio da fonte*, segundo o qual o poder de tributar cabe ao país em que a renda foi gerada.

A primeira posição é geralmente adotada pelos países desenvolvidos e a segunda pelos países em desenvolvimento, que são essencialmente importadores de capitais.

O choque entre essas duas concepções do poder de tributar vem perdendo intensidade, através de busca de soluções conciliatórias.

A OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico), na qual estão representados dezoito países europeus, além dos Estados Unidos, Canadá e Japão, reconhecendo a inevitabilidade do exercício do poder de tributar pelos países que adotam o *princípio da fonte*, preparou, pelo seu Comitê Fiscal, um modelo de convenção para evitar a bitributação, a ser utilizado pelos países membros da Organização, em acordos com terceiros países.

A busca no sentido de impedir a bitributação é baseada no propósito do ajustamento e da conciliação das competências antagônicas, de modo a permitir o exercício simultâneo das duas ordens de competência nacional, mediante ajuste para a mitigação da incidência fiscal, em cada um dos países.

A questão subjacente essencial, que a decisão desta Corte deve enfrentar, está contida neste dilema: pode ou não o Estado brasileiro tributar a renda aqui produzida, nos termos definidos pelo art. 11 do Decreto-lei n.º 401/68?

Os votos que optaram pela negativa estarão implicitamente afirmando que, na espécie, sendo o contrato celebrado no Canadá e nele figurando, como credora dos juros, empresa canadense, somente o Canadá poderá fazer incidir o imposto de renda sobre esse fato gerador.

Acontece, porém, que o Canadá — que, na espécie, disputaria com o Brasil o direito de exercer o direito de tributar — como integrante que é da OCDE, ao lado dos Estados Unidos, do Japão, da Alemanha Ocidental, da Grã-Bretanha, da França, da Itália, da Holanda, da Bélgica, da Suécia e de mais uma dezena de países europeus,

admite e reconhece o *princípio da fonte*, segundo o qual o país onde a renda foi gerada tem o direito de tributá-la.

Se o Canadá, como membro da OCDE, acolhe como legítimo o poder tributário exercido pelo Brasil, ao fazer incidir o imposto de renda sobre juros — que correspondem a renda aqui produzida — não seria compreensível que o Supremo Tribunal Federal, sem qualquer fundamento constitucional, negasse ao Estado brasileiro o exercício daquela competência tributária que lhe é reconhecida pelo próprio Estado concorrente.

Em convênios assinados com alguns Estados estrangeiros, o Brasil já obteve o reconhecimento expresso de seu poder de tributar juros aqui gerados.

Em alguns desses acordos, é mantida a taxa de 25% e, em outros, ela é reduzida para 15% e 10%, de acordo com a natureza estatal ou não das entidades credoras, havendo ainda a hipótese da isenção do imposto de renda quanto a financiamentos governamentais que tenham o caráter de ajuda econômica ao país.

Em compensação, os outros estados contratantes se comprometeram a exonerar esses rendimentos do imposto de renda ou a conceder um crédito correspondente ao imposto pago no Brasil.

A leitura de artigos de alguns dos convênios para evitar a dupla-taxação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda e o capital, já celebrados pelo Brasil, poderá trazer ao debate valiosos subsídios para o reconhecimento da constitucionalidade do tributo.

No convênio celebrado entre o Brasil e a Noruega, para regular essa matéria, promulgada pelo Decreto n.º 66.110, de 23.1.70, está disposto no art. 11:

"Art. 11 — Juros

"(1) Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

(2) Entretanto, tais juros podem ser tributados no Estado Contratante onde são gerados e em conformidade com a legislação desse Estado, mas o imposto assim exigido não excederá 25% do total do juros.

(3) Não obstante o disposto no presente artigo, os juros auferidos pelo Governo de um Estado Contratante, ou por qualquer agência ou instituição pertencente em sua totalidade a esse Governo, ficarão isentos de tributação pelo outro Estado Contratante.

(a) O termo "juros" usado neste artigo significa rendimento de títulos governamentais, obrigações ou debêntures garantidas ou não por hipoteca, tenham ou não direito a participar nos lucros, e, ainda, qualquer outra espécie de dívida, bem como outro qualquer rendimento considerado semelhante a renda de empréstimo em dinheiro pela legislação tributária do Estado onde o rendimento for gerado."

No acordo Brasil-Suécia, promulgado pelo Decreto n.º 60.580, de 10.4.67, encontra-se no art. 6.º a seguinte disposição:

"Os lucros de capital oriundos da venda, troca ou transferência de um bem de capital, seja móvel ou imóvel, poderão ser tributados tanto na parte contratante na qual o citado bem de capital esteja localizado à época da venda, troca ou transferência, quanto na parte contratante da qual seja residente a pessoa que aufira os citados lucros de capital."

A convenção Brasil-Japão dispõe no seu art. 10:

"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:

...

4. O termo "juros" usado no presente artigo designa os rendimentos de fundos públicos de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como outros rendimentos que, pela legislação tributária do Estado de que provenham, sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas."

Por esse dispositivo é afirmada a regra da tributação, de acordo com a legislação vigente no país de onde provêm os juros (na espécie o Brasil), e estabelecida uma limitação ao máximo de 10% para os casos especiais que indica nas letras *a, b, c* e *d*.

Na Convenção que acaba de ser celebrada com a França e que foi assinada durante a recente visita do Ministro Valery Giscard d'Estaing no nosso país, o art. 11, referente a juros, dispõe:

"Art. 11 — Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente de outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e em conformidade com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15% do montante bruto.

3. Não obstante as disposições do § 2.º:

a) os juros dos empréstimos e créditos concedidos pelo Governo de um Estado Contratante não serão tributados no Estado de que provêm;

b) a taxa de imposto não pode exceder a 10% no que se refere aos juros dos empréstimos e créditos concedidos, por um período mínimo de sete anos, pelos estabelecimentos bancários com participação de um organismo público de financiamento especializado é ligados à venda de bens de equipamento ou ao estudo, à instalação ou ao fornecimento de complexos industriais ou científicos assim como de obras públicas."

Objetar-se-á que o reconhecimento do *princípio da fonte* somente tem vigência quando consagrado através de acordo entre o Brasil e outro Estado potencialmente beneficiário do *princípio da residência.*

Esse ponto de vista é de improcedência manifesta, como se demonstrará.

O que dá ao Estado brasileiro a possibilidade de negociar acordos tendentes a evitar a bitributação é o prévio reconhecimento de que tem ele o direito de tributar os juros que devem ser remetidos ao estrangeiro, em razão do financiamento da aquisição de equipamentos industriais ou de outra natureza.

E esse direito de tributar decorre do *princípio da fonte,* segundo o qual o país onde foi produzida a renda tem o direito de nela fazer incidir o imposto de renda.

Se o Supremo Tribunal Federal tomar a decisão de excluir a possibilidade de o Estado brasileiro exercer seu poder tributário sobre essa modalidade de renda, não apenas invalidará, — na parte relativa a essa matéria específica — os acordos já firmados, como ainda eliminará a perspectiva de futuros acordos que versem sobre essa mesma questão tributária.

Afastada a objeção maior, em razão da qual alguns ilustres membros desta Corte vinham considerando que o poder fiscal do Estado brasileiro não poderia fazer incidir o imposto de renda sobre a remessa de juros para o exterior, quando decorressem de contrato celebrado no estrangeiro, sendo deles credora empresa com sede fora de nosso território, passarei a examinar o art. 11 do Decreto-lei n.º 401.

O Sr. Ministro Amaral Santos: Pediria a V. Exa. apenas que me informasse por que uma decisão, declarando a inconstitucionalidade deste dispositivo invalidará o convênio.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Desde que no convênio há o reconhecimento de que o Estado brasileiro tem o direito de tributar, qualquer decisão que afirme sua incompetência, nessa matéria, afetará o tratamento intencional...

O Sr. Ministro Amaral Santos: Faz lei entre os Estados.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Mas, no momento em que o Supremo Tribunal Federal declarar que o Governo brasileiro não pode tributar esses juros...

O Sr. Ministro Amaral Santos: Evidentemente, quando não houver convênio. Se houver convênio, o tratado entre os estados perdura.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Tenho para mim que o direito de tributar, reconhecido no tratado, ficará irremediavelmente com a declaração de inconstitucionalidade dessa competência tributária.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Há um ponto importante a acentuar: ninguém, aqui, sustentou que o Estado brasileiro não pode tributar rendimentos auferidos no Brasil. Figurei todas as hipóteses. Qualquer empréstimo feito no Brasil, qualquer financiamento contratado para o Brasil, qualquer aplicação de capital no Brasil, estão sujeitos ao poder tributário do Governo brasileiro.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Na hipótese, trata-se de venda de equipamento com financiamento e cláusula de juros.

Esses juros terão que ser, periodicamente, remetidos ao vendedor. A incidência do imposto de renda ocorre no momento da remessa.

O Sr. Ministro Amaral Santos: Se ficar convencido de que uma declaração desta natureza desfaz os convênios estabelecidos, sim, acompanharei V. Exa.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha: Pressuposto da convenção é que o Brasil possa tributar. Se o Brasil não pode tributar, a cláusula não tem sentido.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti: Esse tratado cuida da hipótese de compra de mercadorias em contrato assinado no estrangeiro, ou cuida de investimentos feitos no Brasil?

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Se fosse aqui, não haveria problema para prevenir a bitributação.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Chamo a atenção para esta parte da letra *b*, do art. 11 do Convênio com a França: "...de financiamento especializado e ligado à venda de bens de equipamentos" (a prazo evidentemente, porque, se há juros, é a prazo), "ou ao estudo, à instalação ou fornecimento de complexos industriais ou científicos, assim como de obras públicas".

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Trata-se de financiamentos contratados para o Brasil. A propósito, lembrei caso do Estado de São Paulo, que comprou 270 motoniveladoras a uma firma americana. Uma empresa suíça financiou a operação. É evidente que essa empresa fez uma aplicação de capitais no Brasil. Teve o propósito manifesto de aplicar dinheiro em nosso país. É o que igualmente ocorre com a de renda de apólices, e com a aplicação em imóveis. Toda e qualquer renda de investimento feito no Brasil está sujeita a tributação.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Esta questão é traqüila.

O que se discute é a venda de equipamentos a prazo.

Peço a atenção dos eminentes colegas para este dispositivo do convênio: "financiamento especializado ligado à venda de bens de equipamentos."

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Não há convênio em causa. Estamos examinando a Constituição e a lei brasileiras.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Onde a Constituição impede a vigência do princípio da fonte?

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Explicarei a V. Exa. Nossa jurisprudência firmou-se no sentido de que a lei brasileira não podia aplicar-se a comerciante ou industrial estabelecido em país estrangeiro, onde são assinados os contratos de compra e venda e onde é feito o pagamento do preço. Um industrial de Toronto que ali vende e entrega a mercadoria e ali recebe o pagamento do preço contratado não está sujeito à lei tributária do país importador.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha: Não se trata de investimento no Brasil?

O Sr. Ministro Luiz Gallotti: Vender não é investir.

O Sr. Ministro Oswaldo Triguerio: Não é investimento no Brasil, é compra e venda no Canadá. Seria investimento no Brasil se se tratasse, por exemplo, da venda de máquinas com reserva de domínio, ou de máquinas para aluguel. No caso, a venda operou-se no Canadá. Quando a mercadoria dali saiu, já pertencia ao comprador brasileiro.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): O Decreto-lei mudou os termos da questão.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Mas o Decreto-lei diz que o imposto é pago pelo comprador brasileiro.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha: Porque a renda é produzida aqui.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: E que o fato gerador é a remessa. Entendo que um decreto-lei não pode alterar a legislação complementar, na forma da Constituição.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Por quê?

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Porque a Constituição estabelece uma hierarquia de leis.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Mas é uma lei o Código Tributário Nacional.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: É uma lei complementar. A lei complementar só pode ser alterada de acordo com o art. 50 da Constituição, que exige *quorum* qualificado. O Supremo Tribunal deve prestigiar o princípio constitucional da hierarquia das leis.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha: O art. 45 do Código Tributário Nacional diz a mesma coisa, a meu ver.

Não quero antecipar o meu voto. Parece-me que a divergência está na distinção entre o fato jurídico e o econômico. O contrato foi celebrado no estrangeiro, mas o fato econômico se produziu no Brasil.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: A distinção entre o contrato de compra celebrado no estrangeiro e os investimentos feitos no Brasil está feita pela jurisprudência.

O Sr. Ministro Bilac Pinto: São várias as objeções formuladas no art. 11 e seu parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401.

No que concerne ao *caput*, a única impugnação de aparente relevo é a de que nele não figura a respectiva alíquota.

A esse propósito convém de início atentar à ementa do decreto-lei que está assim formulada: "Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda, e dá outras providências."

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 58.400, de 10.5.66), reportando-se aos textos legais correspondentes, estabelece nos seus arts. 33, letra *a*, e 290, inc. 1.º, o seguinte:

"Art. 33. Estão sujeitos ao Imposto de Renda, de acordo com as disposições dos arts. 292 e 300, os rendimentos provenientes de fontes situadas no país, quando percebidos:

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) A 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 incs. 2.º e 3.º" (Lei n.º 3.470, art. 77; Lei n.º 4.131, arts. 13, 43, 46, e Lei n.º 4.390, art. 1.º).

Por aí se verifica que a alíquota do imposto de renda aplicável sobre todos os rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro é de 25%.

O juros é espécie de gênero rendimentos. As leis fiscais o definem como compensação de uso ou detenção do capital alheio (Lei n.º 4.506, art. 20; Regulamento do Imposto de Renda, art. 41).

Nennuma norma constitucional ou do Código Tributário Nacional estatui que a alíquota de um imposto — fixada em lei — seja repetida em cada caso de definição de sua incidência.

O que o Código Tributário Nacional estabelece no seu art. 97, inc. IV, é que a fixação da alíquota do tributo deve ser estabelecida por lei.

Na hipótese que ora examinamos, a alíquota respectiva foi estabelecida nas leis citadas como suporte do art. 292, inc. 1.º, do Regulamento do Imposto de Renda.

Na parte final do art. 11, ao estabelecer que o imposto incide, "ainda que o beneficiário do rendimento seja o próprio vendedor", o texto revela que o contribuinte econômico ou *de facto* é o credor dos juros.

Num contrato de venda de equipamento a prazo, pode ocorrer que o respectivo financiamento seja feito por terceiro, na qualidade de agente financiador, ou pela própria empresa vendedora.

Ao estabelecer que o imposto de renda é devido, ainda que o beneficiário do rendimento seja o próprio vendedor, pretendeu a lei tornar claro que em um ou outro caso o tributo é exigível.

Passemos agora à análise das críticas fromuladas ao parágrafo único do art. 11 do Decreto-lei n.º 401, que dispõe:

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

Pelo Código Tributário Nacional (art. 114), "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

Ao conceituar a remessa de juros para o exterior, desde que devidos em razão da compra de bens a prazo, como fato gerador, a lei tributária não violou a regra codificada.

Limitou-se a definir a situação necessária e suficiente para a caracterização do fato gerador.

Ao optar por essa identificação do fato gerador, o legislador deu apenas definição mais precisa da técnica de incidência do imposto que percute sobre os rendimentos de residentes e domiciliados no estrangeiro e que já figura na legislação vigente (Regulamento do Imposto de Renda, §§ 2.º e 3.º do art. 300).

José Luiz Bulhões Pedreira, na sua obra *Imposto de Renda*, no Capítulo 8.º, tratando dos juros auferidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no estrangeiro, em suas relações com o imposto de renda, escreve:

"Se o beneficiário é pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, o juro se considera realizado no momento do crédito ou pagamento (inclusive mediante entrega, remessa ou emprego) pelo devedor do Brasil, pois este é o fato que a lei define como gerador do imposto nas incidências nas fontes pagadoras" (op. cit. Cap. 8, 8-40 (4) e Cap. 18, 18-22 (12).

O mesmo autor, em outra passagem de seu livro (Cap. 20), em que estuda a tribu-

tação de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, assim conceitua o fato gerador:

"O fato gerador do imposto, na incidência geral prevista neste capítulo, é o crédito, pagamento, entrega, ou remessa de rendimento a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ou o emprego de rendimento pertencente a residente ou domiciliado no exterior (op. cit. Cap. 20, 20-12).

.....

Retenção — Era regra, o imposto deve ser retido no momento em que o rendimento for pago ou creditado, empregado, remetido ou entregue (Decreto-lei n.º 5.844, art. 100; Regulamento do Imposto de Renda, art. 309) ...

Na incidência sobre remessa do rendimento para o exterior, a retenção é obrigatória, antes de efetivada a remessa" (op. cit. Cap. 20, 20-14).

Como se vê, nada tem de insólita a definição do fato gerador, que se inspirou em prática fiscal tradicional.

Outro ponto em que incide a censura dos doutos pareceres apresentados pelo impetrante é a parte final do parágrafo único do art. 11 em que, para os efeitos da incidência do imposto, considera como contribuinte o remetente dos juros.

Antes de analisar a crítica formulada, convém ouvir a palavra do deputado especialista, Dr. Bulhões Pedreira, acerca do conceito de contribuinte:

"Na classificação dos contribuintes do imposto usa-se distinguir entre *contribuinte legal* (ou *de jure*) e *contribuinte econômico*, ou *de facto*). O primeiro é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, a pessoa à qual a lei impõe o dever de prestar o tributo (Código Tributário Nacional, art. 121); o segundo é a pessoa que suporta o ônus econômico do tributo.

A distinção baseia-se na observação de que o sujeito passivo da obrigação tributária nem sempre coincide com a pessoa que sofre a transferência de renda para o Governo, causada pelo imposto, e que, em geral, a lei dispõe sobre ambos: além de dizer quem deve pagar a obrigação tributária, determina quem deve suportar o ônus econômico do tributo, autorizando ou ordenando o contribuinte legal a transferi-lo ao econômico (através de reembolso ou da retenção na fonte), ou proibindo essa transferência.

Tal distinção não consta da legislação do imposto, e a rigor é tecnicamente imperfeita. Na falta, porém, de melhor expressão para designar aquele que suporta o ônus do imposto quando não coincide com o sujeito passivo da relação tributária mantemos a designação de contribuinte econômico, com a ressalva de que, do ponto de vista da relação jurídico-tributária, somente há um contribuinte, que é o *de jure*, ou legal" (op. cit. Cap. I — 1.00 (01).

Essa mesma classificação dicotômica dos contribuintes, com as designações: de *contribuinte "de jure"* e *contribuinte "de facto"* está consagrada na *Súmula* n.º 546 deste Tribunal, e nela o contribuinte legal é que ocupa o primeiro plano da cena jurídica.

A norma criticada conceitua como contribuinte *de jure* ou legal o remetente dos juros para o exterior a que se refere o *caput*.

Incensurável é a definição de contribuinte que aí figura, que está apoiada no art. 121 do Código Tributário Nacional:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou 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 disposição expressa de lei."

Antes de pôr em evidência que a criticada conceituação legal do contribuinte atende ao que está preceituado no art. 121 do Código Tributário Nacional, será conveniente recordar que a técnica fiscal somente dispõe de um meio para atingir os rendimentos gerados no Brasil, dos quais sejam beneficiárias pessoas jurídicas sediadas no estrangeiro: é a sua retenção na fonte, antes de efetivada a remessa.

Essa a razão pela qual o fato gerador foi definido como sendo a remessa dos juros para o exterior e contribuinte o remetente.

O remetente dos juros foi considerado contribuinte, em razão de sua relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador.

Remetente dos juros é a empresa que recebeu o financiamento, e que, pela sua atividade econômica no Brasil, produziu a renda que deverá ser enviada para o exterior sob a forma de juros. É inquestionável sua relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, qual seja precisamente essa remessa de juros para o exterior.

Com esses fundamentos, dou provimento ao recurso para cassar a segurança.

EXTRATO DA ATA

RE n.º 71.758 — GB — Rel., Ministro Thompson Flores, Recte., Banco Central do Brasil (Adv., Décio Nunes Teixeira). Recda., Companhia de Cimento Portland Barroso (Adv., José Paulo Sepúlveda Pertence).

Decisão: Adiado por pedido de vista do Ministro Amaral Santos, depois de votos do Relator e Ministros Antônio Neder e Bilac Pinto pelo provimento e do Ministro Oswaldo Trigueiro que não conhecia. Licenciado, o Senhor Ministro Adalício Nogueira.

Presidência do Sr. Ministro Aliomar Baleeiro. Presentes à sessão os Senhores Ministros Luiz Gallotti, Oswaldo Trigueiro, Eloy da Rocha, Djaci Falcão, Barros Monteiro, Amaral Santos, Thompson Flores, Bilac Pinto e Antônio Neder. Procurador-Geral da República, o Prof. Xavier de Albuquerque. Licenciado, o Sr. Ministro Adalício Nogueira.

VOTO

O Sr. Ministro Amaral Santos: Trata-se de aplicação do art. 11, do Decreto-lei n.º 401/68 à hipótese em que o contrato, do qual resultam os juros, é anterior à lei que impõe retenção na fonte e pagamento do imposto de renda correspondente a estes pelo próprio remetente. Em caso absolutamente análogo, no RE n.º 71.872, do qual fui relator, votei pela inaplicação daquele dispositivo à espécie, ficando o acórdão assim ementado:

"Imposto de renda. Remessa de juros para o exterior.

O Decreto-lei n.º 401, de 30.12.68, não tem efeito retroativo, sendo inaplicável a contratos celebrados anteriormente à sua vigência.

Não estão sujeitos ao descoto do imposto na fonte as remessas de juros, referentes a contratos de financiamentos, celebrados antes da mencionada lei, ainda que se verifiquem posteriormente à sua vigência.

Recurso extraordinário não conhecido".

Desse modo, acompanhava a jurisprudência dominante e satisfazia a minha convicção de que a aplicação da lei a contratos anteriores importaria à violação do direito adquirido das partes e da economia dos contratos.

Mas veio a julgamento este recurso, em que a recorrente, num esforço que dignifica o Ministério Público Federal e mui particularmente o então Procurador-Geral da República, hoje Ministro Xavier de Albu-

querque, me proporcionou o exame da matéria sob novos ângulos, que me abalaram a convicção manifestada naquela decisão. Daí haver pedido vista dos autos, para melhor ponderar ante os votos já expendidos dos eminentes Ministros Thompson Flores, relator, Antônio Neder e Bilac Pinto, que cassavam a segurança, e o do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, que se fazia fiel à orientação jurisprudencial anterior. Li, reli e tresli esses brilhantes votos, consultei a legislação e a doutrina neles espelhada para afinal me render aos argumentos do eminente Ministro Bilac Pinto, que, a meu ver, rebate com dados convincentes as objeções formuladas contra o art. 11 e seu parágrafo do Decreto-lei n.º 401, quer as de natureza econômica, quer as de natureza jurídica.

2. A contraposição do *princípio da residência*, geralmente adotado pelos países desenvolvidos, e o *princípio da fonte*, hoje seguidos pelos países em desenvolvimento explorada nesse voto, me leva a acreditar que acertada é a política do Governo ao optar por este, a exemplo do que ocorre com a OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico), na qual estão representados dezoito países europeus, além dos Estados Unidos, Canadá e Japão, a fim de evitar a bitributação. Ressalta o Ministro Bilac Pinto:

"A busca no sentido de impedir a bitributação é baseada no propósito do ajustamento e da conciliação das competências antagônicas de modo a permitir o exercício simultâneo das duas ordens ajustes para a mitigação da incidência fiscal, em cada um dos países."

Com o mesmo propósito, o nosso Governo vem estabelecendo convênios com os países exportadores de capitais, ao que parece com relativo êxito, tais os feitos com a Noruega, Suécia, Japão e França, que o Ministro Bilac Pinto transcreve na parte que interessa à apreciação da matéria.

Impressionou-me a observação do eminente Ministro:

"Se o Supremo Tribunal Federal tomar a decisão de excluir a possibilidade de o Estado brasileiro exercer seu poder tributário sobre essa modalidade de renda, não apenas invalidará, na parte relativa a essa matéria específica — os acordos já firmados, como ainda eliminará a perspectiva de futuros acordos que versem sobre essa mesma questão tributária."

Essa observação, que nos debates do julgamento mereceram dúvidas de minha parte, acabou por me convencer que ao Supremo Tribunal Federal cumpre, nesta fase de desenvolvimento econômico por que atravessa a Nação, dar mostra de cooperação com o Governo da República, salvo se inconstitucional fosse o Decreto-lei n.º 401, art. 11 e seu parágrafo.

3. Da inconstitucionalidade desses dispositivos, tenho dúvida, principalmente após a brilhante dissertação do Ministro Bilac Pinto que examinou o problema sob múltiplos aspectos, do que bem se recordam os eminentes Julgadores, parecendo-me demasia reproduzir as suas considerações.

4. Por essas razões, reformulando minha anterior orientação, conheço do recurso e lhe dou provimento para cassar a segurança.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Djaci Falcão: *Data venia* do eminente Relator e dos demais que o acompanharam, estou de acordo com o voto do Ministro Oswaldo Trigueiro, não conhecendo do recurso, porque assim já votei algumas vezes, na Turma, inclusive como Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha: Sr. Presidente, deixando de lado considerações relacionadas com a política econômico-

financeira, e, ainda, os casos particulares em que, por via de Convenções, Estados estrangeiros reconheceram *o princípio da fonte,* estou de acordo com a interpretação dada ao art. 11, e parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401, de 30.12.68, pelo voto do eminente Ministro Bilac Pinto, para rejeitar a argüição de inconstitucionalidade. O legislador podia, a meu ver, editar a regra contida no art. 11, e parágrafo único, do Decreto-lei n.º 401, que se ajusta ao sistema do Código Tributário Nacional, arts. 114, 121, e parágrafo único, 45, e parágrafo único.

Conheço do recurso e dou-lhe provimento, para cassar o mandado de segurança.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Luiz Gallotti: Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Prado Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão:

"Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas."

Milton Campos também era fiel a esse pensamento.

No caso, *data venia,* não posso ler o Decreto-lei n.º 401 como dizendo o contrário do que diz. Ele declara que contribuinte é o remetente. Não posso ler: "contribuinte é o destinatário". Ora, se pela lei, que não posso alterar, contribuinte é o remetente, e este não aufere renda, mas tem despesa (os juros que paga), não posso considera devido o imposto de renda.

Considerar renda o salário foi uma contingência que surgiu, a partir da Primeira Grande Guerra, para atender a premência orçamentária dos países que nela se empenharam. Isto considero admissível. É, no direito, o chamado "poder diabólico das ficções". Mas, dizer que despesa é renda, jamais ocorreu a ninguém, nem poderia ocorrer, por contrariar a essência das coisas. E isto, penso eu, a lei não pode fazer, como não pode mudar o sexo das pessoas, conforme foi dito em relação ao todo-poderoso Parlamento da Grã-Bretanha.

Restaria a possibilidade de se considerar a existência, no caso, de outro imposto, que não o de renda, mas, para isso, a lei teria que criar esse outro imposto, com a respectiva alíquota, o que não fez.

Com estas breves considerações, acompanho, *data venia,* o voto do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, não conhecendo do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE n.º 71.758 — GB — Rel., Ministro Thompson Flores, Recte., Banco Central do Brasil (Adv., Décio Nunes Teixeira). Recda., Companhia de Cimento Portland Barroso (Adv., José Paulo Sepúlveda Pertence).

Decisão: Conhecido e provido. Vencidos o Presidente e o Ministro Djaci Falcão, Oswaldo Trigueiro e Luiz Gallotti.

Presidência do Sr. Ministro Aliomar Baleeiro. Presentes à sessão os Senhores Ministros Luiz Gallotti, Oswaldo Trigueiro, Eloy da Rocha, Djaci Falcão, Amaral Santos, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antônio Neder e Xavier de Albuquerque, Procurador-Geral da República, o Dr. José Carlos Moreira Alves. Licenciado, o Sr. Ministro Barros Monteiro.