TRIBUTAÇÃO — ATO DE SOBERANIA — TRIBUTAR A RENDA PELO PRINCÍPIO DA FONTE É DECISÃO ESSENCIALMENTE POLÍTICA, INERENTE À SOBERANIA DE UM PAÍS

— A obrigação em divisas é sempre do Estado, de direito público, e não de direito privado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO Nº 0282 - 12 441/74

I

INTRODUÇÃO

1. De quando em vez, como no presente caso, renovam-se pedidos de imunidade tributária para a renda de estrangeiros, seja na esfera administrativa, seja na judiciária. Fundamentam-se tais requerimentos quase sempre na alegação de que, tendo o fato gerador ocorrido no exterior, a lei brasileira não lhe pode ser aplicada. 2. Invocam-se, como de hábito, velhos e desprezados princípios do ultrapassado liberalismo econômico. Confundem-se a forma jurídica e a realidade econômica. Procura-se sustentar a absurda tese de que o imposto sobre a renda produzida no país não é devido, se o beneficiário da remuneração é domiciliado no exterior ou se lá é contraída a obrigação ou ainda se lá o serviço é prestado.

II

TRIBUTAÇÃO E SOBERANIA

3. Antes de enfocar o assunto nos termos da lei brasileira, a qual, aliás, não deixa dúvidas quanto à improcedência de tais pedidos, é importante firmar alguns pontos que envolvem a matéria e que aparecem muitas vezes como verdades esquecidas ou que, intencionalmente, quer-se esquecer.

4. Primeiramente, é preciso lembrar que o poder do tributar fundamenta-se, em termos políticos, na soberania, em termos econômicos, na exeqüibilidade da tributação e, em termos jurídicos, na Constituição: "Exigir tributos e, ao contrário, estabelecer os casos de exclusão do débito tributário (isenção e etc.) são manifestações inerentes à *soberania* do Estado" (Amilcar Falcão, *Rev. Dir Adm.* v. 67, p. 317).

5. Considera esse saudoso autor nacional, como aliás todos os grandes financistas atuais, que a Constituição é "a fonte por excelência" do direito tributário, "posto que é ela que organiza politicamente a nação e, assim fazendo, fixa a extensão da soberania estatal em matéria tributária".

6. Dentro desta linha, a melhor e maior parte da doutrina nacional e estrangeira:

"Quanto à tributação, é inegável que se trata de *poder soberano* do Estado, equivalente ao poder de destruir, segundo a jurisprudência de Marshal." (Francisco de Sá Filho, *Estudos de direito fiscal*, p. 32.)
"C'est un principe fondamental du droit public que le droit d'etablir l'impôt est un *attribut* de la souveraineté." (Trotabás, *Science et technique fiscales*, 2. ed. Dalloz, 1962. p. 249.)

"L'État, *puissance souveraine* affronchi de toute contrainte, est maitre de ces recettes

e de ses dépenses." (Trotabás, *Finances publiques,* ed. Dalloz, 1964.)
"La ley de impuesto considerada en si misma es de derecho público, pues es una *manifestación típica de la potestad soberana del Estado.*

Como dico Ranelletti, el Estado, cuando estabelece un impuesto, actua ejercitando sobre los súditos la *potestad financera,* la cual se manifesta de una manera *decididamente unilateral: ordenando, compelindo, permitiendo."* (G.A. Posadas, Belgrano, *Derecho tributário,* ed. Medina, p. 156.)

7. Assim, é um erro crasso procurar aplicar todos os princípios do direito privado ao direito financeiro e tributário, ramos de direito público eminentemente. Giuliani Fonrouge, da mesma forma que Duverger, faz, em seu *Derecho financero,* acerba crítica ao erro referido. Tratando da isenção, embora, esclarece:

"Los vínculos derivados del ejercicio del poder tributário, *que es de la esencia de la soberania,* no *pueden nunca assumir caracter contractual, ni siquiera por analogia o hipoteticamente."* (Op. cit. p. 94.)

8. É, portanto, indiscutível que na origem do poder de tributar está a soberania ou o poder de império. A matéria é tão tranqüila que o próprio Modelo de Código Tributário para a América Latina (projeto da OEA — Comissão Redatora — organizado pelos Prof. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza e Ramon Valdés Costa) dispõe:

"Art. 15. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en *ejercicio de su poder de imperio,* exige con el objeto de obtener recursos para el cumprimiento de sus fines.

. . . . . .

Art. 18. La obligación tributaria surge entre el Estado y otros Entes Públicos y los sujetos pasivos *en cuanto ocorre el presupuesto de hecho previsto en la ley."*

9. A natureza pública, legal e não privada, da obrigação tributária não se confunde com a natureza possivelmente privada do fato gorador. Visa o *sentido econômico* e não a forma ou sequer a validade do ato que irá produzi-la. É o que dispõe o art. 2º do Modelo citado:

"Art. 20. La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la natureza del objecto perseguido por las partes, ni a los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas."

III

O INTERESSE NACIONAL COMO BASE DO PODER DE TRIBUTAR

10. As leis em geral, e as de caráter tributário em particular, assim como os princípios que as regem, neste ou naquele país, predominam atendendo *sempre ao interesse nacional,* que não é o mesmo para todos os países.
11. Ninguém ignora, por exemplo, que, nas questões de nacionalidade, encontramos pessoas com dupla nacionalidade. Para os países com grande número de emigrantes há interesse em manter sujeitos à sua soberania os que emigram para outros países inclusive seus cônjuges e até filhos. Ao revés, os países de imigrantes aplicam sua lei a todos quantos habitam seu território. Daí a divisão clássica entre as nações que adotam o *jus solis* e as que adotam o *jus sanguinis.*
12. Ocorre coisa semelhante com a tributação da renda. Os países exportadores de capital tributam a renda auferida por suas companhias no exterior e seus cidadãos, seus nacionais, sejam ou não domiciliados no país. As nações importadoras

de capital — *e esse é o caso do Brasil* — tributam pela *fonte da renda.*

13. No entanto, desde que, doutrinariamente, constituiu-se a tese da tributação *pela fonte* — roupagem jurídica do interesse do país em que se paga — nasceram os preciosismos e rebuscadas divergências quanto ao próprio conceito de fonte.

14. A fim de garantir seu direito de tributar, os países exportadores de capital lançaram diversos conceitos, tais como o de que a fonte é o lugar onde se contraiu a obrigação, ou o lugar onde se pagam os juros, ou ainda onde se produziu o serviço. Dessa forma, tornaram controvertido o conceito de fonte, de modo a poder deslocá-la, no espaço, para o ponto geográfico que mais atenda a seus interesses.

15. Ocorre, porém, que toda e qualquer obrigação financeira, ao ultrapassar os limites de um país para outro, *sofre necessariamente uma transformação qualitativa;* deixa de ser obrigação entre particulares, para se transformar em *obrigação de um Estado soberano a outro Estado soberano.*

16. Em conseqüência, *sempre que* uma obrigação privada *se transfira* — em termos de divisas cambiais — para o passivo do balanço de pagamentos de um país, é porque a renda foi *produzida* e paga por este mesmo país e, portanto, *é sujeita a sua tributação,* independentemente de onde, como, quando, porque e a quem se paga.

IV

A LEI BRASILEIRA

17. A questão, que até bem pouco tempo tinha solução doutrinária ou de exegese, hoje tem solução legal, não somente por força do Código Tributário Nacional, como também por força do Decreto-lei nº 1 418, de 3 de setembro de 1975, que, inequivocamente, dispõe em seu art. 6º:

"O imposto *de* 25% de que trata o art. 77 da Lei nº 3 470, de 28 de novembro de 1958, incide sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada."

18. Os arestos geralmente invocados em pedidos semelhantes prendem-se a um período em que oscilou a jurisprudência, antes pacífica, por mais de um quarto de século, *no sentido da tributação*:

"O imposto de renda incide sobre os rendimentos percebidos por estrangeiros residentes ou domiciliados fora do Brasil, desde que sejam auferidos no Brasil" (Ap. Cível. 7 845 — STF em 15.5.42).

"O imposto de renda, desde que seja esta grangeada no território nacional, atinge assim, as pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras (AP 9 971-STF em 11.11.41) (Cfr. Parecer de Ulhoa Canto em 1950).

19. Hoje há solução legal, sem que as leis — uma delas o próprio Código Tributário Nacional, lei complementar à Constituição — tenham sido declaradas inconstitucionais.

20. O Código Tributário Nacional, em seu art. 43, determina:

"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."

21. Note-se que o fato gerador não é o ato do contrato, da convenção entre as partes, ou a prestação de serviço, mas "a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica".
22. Mas ainda que assim não fosse, por qualquer ângulo que se analise a espécie, chegar-se-ia à conclusão da legitimidade do ato de tributação.

V

O DIREITO COMPARADO

23. A legislação comparada dos países do mesmo sistema ou família jurídica — sejam os de maior, sejam os de menor evolução ou progresso que o nosso, demonstram o equívoco em que laboram os citados arestos, ao adotar normas de direito internacional privado numa questão de direito público.
24. Na Itália, *a Legge sul le imposte diretti*, nº 645, de 1958, diz:

"Art. 6º. Se imposte sono applicabili se *i loro pressuposti si verificano* nel territorio dello Stato."
"Art. 81. Pressuposto dell'imposta é *la produzione di un reditto netto*, in denaro o in natura."

25. Na França, que adota também o sistema de retenção na fonte do imposto de renda (*retenue à la source*), o *Code Général dos Impots*, ao enumerar as rendas sujeitas ao tributo, dispõe, claramente, em diversos artigos, o objeto da tributação. Em *Revenus des Valeurs Mobiliéres émise hors de France et revenus assimilés* (art. 120) assim considera: *Les dividends intérêts, arrorages, royalties* e — "tous autres produits des titres de toute nature, emis par les sociétes, compagnies, entreprises financieres, industrielles, commerciales et généralmente quelconques ayant leur siège dans leur territoire".

Também determina que seja "retenue à la source afférence aux benéfices des professiones non commerciales (personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation profissionelle en France)" — aí incluindo direitos autorais, remunerações ocasionais, como a dos artistas e profissionais.

26. A estrutura do Código Francês, como a adotada em todos os países que fazem a *tributação pelo resultado econômico-financeiro* — e este é o caso brasileiro — que tributa também o *substrato econômico* e não a forma jurídica das obrigações no imposto de renda *"ne porte ni le nom ni la signature, ni l'adresse de celui qui le depose"*.

27. E, sem margem a divergências.

"Les intérêts des bons de caisse émis par les entreprises industrielles et commerciales et, quelque soit leur objet, par les personnes morales visées à l'article 108 donnent lieu, *au moment de leurs paiement et même lorsque des bons ne presentent pas la caractère de titre negociables, a l'application de le retenue a la source* visee a l'article (119 bis), qui est operee au taux de droit commun de la dite retenue fixée par l'article 187. Elle est versée au trésor selon les mêmes modalités sous les mêmes garanties et sous las mêmes sanctions que la afférente aux intérêts et produits des obligations et emprunts négociables."

28. O Código Fiscal mexicano, fiel ao princípio da *soberania*, como determinante da tributação, estabelece em seu art. 2º que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado *fija*

unilateralmente y con caracter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley senãla como hecho generador del crédito fiscal".

29. Já em 1947, a República Argentina, pelo Decreto nº 10 436, regulava a matéria, dispondo em seu art. 6º:

"En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los articulos siguintes, *son créditos de fuente argentina* aquelos que provienen de capitales, cosas o derechos, situados, colocados o *utilizados económicamente en la República*; de la realizacion en el territorio del pais de actividades civiles o comerciales, o trabajo personal, sin teneren cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las otras partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contractos."

30. Esta é, pois, a uniforme solução dada internacionalmente à questão. *Todos* os países *tributam* a *renda produzida em seu território*, ainda que o beneficiário seja estrangeiro ou que o ato ou contrato tenha sido firmado no exterior. Há ainda os que sujeitam os súditos residentes no exterior ao imposto nacional.

VI

A INAPLICABILIDADE DE PRINCÍPIOS DE DIREITO PRIVADO

31. Não se ajusta à espécie o argumento apresentado como ilidente do poder de tributar, buscado na Lei de Introdução ao Código Civil.

Sequer a adoção daqueles princípios permitiria a aplicação dessa lei de direito privado ou conduziria àquela conclusão, face, não só à tradição brasileira, como aos contratos exeqüíveis no país. E, muito menos, a um gênero de obrigação específica, com fundamento apenas e tão-somente na soberania.

32. As regras da Lei de Introdução — e desnecessário seria repetir — são de direito privado, como salienta Oscar Tenório:

"O direito brasileiro ficou adstrito à orientação italiana — *lei introdutória autônoma* nos seus artigos *e encerrando regras de direito civil internacional*" (*Lei de Introdução ao Código Civil*, p. 18).

33. As normas sobre obrigações, contidas na Lei de Introdução ao Código Civil (v.g. art. 9º), se prendem ao direito internacional *privado* e não ao direito internacional *público*.

Neste último, prevalecem as convenções internacionais, quando há, e na ausência, o *choque de interesses* ditado pelos *poderes soberanos* dos estados. Cada qual vai até onde pode. A autolimitação da soberania, no campo econômico e financeiro, é ato de suicídio ou de fuga. Mas havendo, só é admissível por norma constitucional. É a lei de organização política que traça a estrutura nacional. E as questões como a de que se trata são entre duas nações, dois *estados soberanos*, e não entre particulares, como se afigura.
34. Hildebrando Accioly, doutrina:

"Como quer que seja, o que, nos últimos três ou quatro séculos se tem entendido por soberania, é um poder supremo, ou, mesmo como o definiu Le Fur, o direito de mandar e ordenar, de tomar uma decisão definitiva; e a *competência* da *competência*, como se diz na Alemanha" (*Tratado de Direito Internacional Público*, v. 1, p. 210).

35. Invoca Rousseau e Kelsen, para quem "uma nação de soberania limitada constitui uma contradição em termos: *a soberania por natureza ou pelo conceito próprio, há de ser ilimitada*" (op. cit. p. 211).

Daí o próprio Rousseau preferir a denominação de *independência.*

36. Para Basdevant:

"O Estado é a autoridade mais alta na ordem jurídica atual; essa autoridade é, pois, a autoridade suprema; há razão para que se lhe chame autoridade suprema, eis que não existe autoridade estabelecida que lha seja superior" (nota 7, op. cit. p. 211).

37. Nos direitos inerentes à soberania, estão o de *organização política, o direito de legislação e o direito de jurisdição.*

O direito de legislação é limitado apenas — em termos jurídicos — pelas normas constitucionais, em termos políticos, evidentemente, pela possibilidade da coerção inerente à lei. O Estado tributa porque pode e tem condições materiais concretas para exercitar sua soberania sobre o objeto de tributação.

38. Referindo-se ao *direito público interno* e aí se inscreve o *direito tributário* — salienta Hildebrando Accioly:

"*Aí existe, de fato, uma soberania, um poder supremo.* Delos afirma, pois, com razão, que 'a soberania interna do Estado é uma autêntica realidade', que denota o caráter supremo da autoridade do Estado: órgão do bem comum da coletividade. 'É o único caso' — diz o mesmo autor — 'em que a palavra soberania toma sua plena e exata significação'" (op. cit. p. 214).

39. Também Pontes de Miranda:

"O direito privado nacional, quando tem de ser obedecido ou aplicar-se fora das fronteiras, e o direito *privado estrangeiro* quando se obedece ou aplica dentro de território nacional, constituem regras de *obediência* e *aplicação,* ao conjunto das quais se deu o nome de direito internacional *privado*" (*Direito internacional privado,* v. 1, p. 17).

40. E focalizando exatamente a questão tributária:

"O direito fiscal ou orçamentário internacional também *não pode enquadrar-se no direito internacional privado*" (op. cit. p. 49).

41. Mas, admitindo, apenas e estritamente para argumentar, que as obrigações fiscais resultantes dos atos e fatos tributáveis pudessem ser reguladas pelas normas de direito privado, ainda assim a tese da inicial atritaria com a tradição do direito brasileiro.

42. O Velho Regulamento 737, de 1850, já dispunha que:

"Os contratos comerciais ajustados em País estrangeiro, *mas exequíveis no Império,* serão regulados e julgados pela legislação comercial do Brasil" (art. 4º).

43. Idêntica era a disposição do art. 409, da *Consolidação das Leis Civis* (ed. de 1857) de Teixeira de Freitas.

44. No mesmo sentido, Perdigão Malheiro (*Manual do Procurador dos Feitos,* p. 309, 2ª ed. 1873).

45. Também Clóvis Bevilaqua; Rodrigo Octávio; Lafayette; Pimenta Bueno; Ferreira Coelho; Edmundo Espínola; Machado Villela; Carvalho Santos; Correia Teles e numerosos outros autores, nacionais e estrangeiros, invocados por Haroldo Valadão *in Estudos de direito internacional privado,* p. 203/274.

46. E, em consonância com Pontes de Miranda:

"As leis fiscais são de direito público, representativas de *concepções econômicas e políticas de um Estado.*"

47. Mas não apenas as leis *fiscais*, também *as que regem a moeda* e especificamente o *câmbio*.

48. As obrigações entre particulares, hoje só ocorrem dentro dos limites da soberania de um país dado. *Quando importam em transferência para o exterior*, conseqüentemente, transformam-se em *obrigação* de um Estado soberano a outro Estado soberano, em *obrigações entre Estados*. E, portanto, não podem ficar sujeitas senão à Constituição, ou aos tratados existentes entre as nações.

49. As obrigações não *reconhecidas pelo poder público* não envolvem o Estado. E o câmbio ou comércio de moedas é, cada vez mais, uma atribuição exclusiva do Estado.

50. No Brasil, a lei é expressa. O art. 9º, da Lei nº 4 131, de 3 de setembro de 1962, com a nova redação da Lei nº 4 390, de 29 de agosto de 1964, dispõe:

"Art. 9º. As pessoas físicas ou jurídicas que desejarem fazer transferência para o exterior a título de lucros, dividendos, juros, amortização, *royalties*, assistência técnica, científica, administrativa e *semelhantes*, deverão submeter aos órgãos competentes da Superintendência da Moeda e do Crédito e da Divisão do Imposto sobre a Renda, os contratos e documentos que foram considerados necessários para justificar a remessa.

§ 1º. *As remessas para o exterior dependem* do registro da empresa na Superintendência da Moeda e do Crédito *e de prova do pagamento do imposto de renda* que for devido."

51. O Decreto nº 55 762, de 17.2.65, que regulamenta essa lei não permite dúvidas.

52. A remessa pretendida em tais casos é, portanto, *dívida brasileira, do Estado soberano do Brasil*, que a aceitou, por considerá-la, nos termos da lei, *rendimento produzido no país*. E tanto assim é que *em todos os contratos* dessa natureza há cláusula expressa sobre o reconhecimento da dívida pelo Estado e, também, sobre o tributo incidente.

53. Ainda que inexistisse essa disposição contratual, a questão seria uma única; a de existir ou não o poder soberano de tributar. *E desde que não haja, como não há, disposição constitucional restritiva ou convênio internacional* que obrigue o país, toda a argumentação tecida rui ante o poder tributante, soberano e incontestável.

VII

CONCLUSÕES

54. Assim, a matéria envolve não só as disposições legais, como os princípios gerais que informam os diversos ramos do direito, entrelaçados na solução da hipótese: direito constitucional, direito internacional público e direito tributário, de vez que são premissas necessárias da conclusão:

1º — a natureza do poder de tributar;
2º — a natureza da obrigação tributária;
3º — a inaplicabilidade, a essa obrigação, das normas do direito internacional privado, consubstanciadas na Lei de Introdução ao Código Civil;
4º — a prestação em moeda estrangeira, que desloca para o Estado a obrigação em divisas.

55. As leis fiscais deixam clara a causa determinante do tributo: *a produção no país do rendimento tributado* (Código Tributário Nacional); Decreto-lei nº 1 418, de 3.9.75, e o Regulamento.

"Os rendimentos auferidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto no

art. 343, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições dos arts. 344 a 349 (Decreto-lei nº 5 844/43, art. 97). (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76 186, de 2.8.75, art. 16.)

56. O dispositivo específico da tributação da renda não permite dúvidas quanto à sua natureza e extensão. A renda é tributável *pelo fato de sua produção no país,* não importando se o ato ou contrato foi ou não firmado em outro local ou se a renda tributada se destina a um não-residente no país. A tributação é da *renda produzida no país,* vale dizer: suportada pela nação, se remetida para o exterior.

57. A Lei do imposto de renda nacional tributa, inequivocamente, os rendimentos provenientes de fontes situadas no país; há mais de 25 anos (Decreto-lei nº 5 844, modificado pelas leis posteriores que integram o Regulamento do Tributo):

"Art. 343. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo como o disposto neste Título, os rendimentos provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-lei nº 5 844/43, art. 97, *a*);

b) pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de 12 (doze) meses, salvo os mencionados no art. 316 e os que optarem pela condição de residentes no País, nos termos dos §§ 1º e 3º do art. 13 (Decreto-lei nº 5 844/43, art. 97, *b*);

c) pelos residentes no exterior que permanecerem no território nacional por menos de 12 (doze) meses (Decreto-lei nº 5 844/43, art. 97, *c*);

d) pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 13 (Lei nº 3 470/68, art. 17, § 3º).

Parágrafo único. Nos casos de falecimento da pessoa física domiciliada no exterior, o imposto na fonte será recolhido em nome do espólio até a homologação da partilha ou a adjudicação dos bens."

E, no Capítulo II, intitulado "Das Incidências":

"Art. 344. Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte:

I — à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o artigo anterior, inclusive os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira excetuados os de que trata o inciso II (Lei nº 3 470/58, art. 77, e Decreto-lei nº 1 401/75, art. 4º)." (Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76 186, de 2.8.75.)

58. Ora, mesmo se fosse possível ignorar o Decreto-lei nº 1 418, de 3.9.75, a matéria seria tranqüila. Não há dúvida entre os autores, tanto nacionais quanto estrangeiros, sobre a natureza do imposto de renda, seu fato gerador, bem como, no caso específico da tributação na fonte, a competência para tributar. Gilberto Ulhoa Canto, ao tratar da tributação na fonte, observa:

"O tributo assume caráter real, deflui de cada negócio jurídico, ou melhor, de seus resultados" (*Temas de direito tributário,* p. 10).

59. Confirma o conhecido jurista este entendimento de mais de um quarto de século, em parecer datado de 1947:

"O Comitê Fiscal da Liga das Nações propugnou em estudos feitos por seu plan-

tel de destacados fiscalistas, ou pela dispensa, segundo critério definidor de competência, de imposto quanto aos rendimentos de não-residentes, ou, ainda, pela alocação de parte dos resultados ao país onde auferidos, e parte àquele onde estabelecido o contribuinte."

"*Mas o Brasil não assinou tratado algum sobre o particular*" (op. cit. p. 11).

E, sem deixar dúvidas:

"*A tributação na fonte sobre rendimento bruto, dizíamos, nada tem de novo. Em outros países o sistema vigora há muito tempo*" (op. cit. p. 11, nossos os grifos).

60. Isso, para concluir que os prêmios de seguro pagos a uma empresa estrangeira, estabelecida fora do território nacional, envolvem rendimentos *produzidos no País*, pois aqui se localiza o risco, e, assim estão sujeitos à tributação na fonte.

61. Outra não é a linha de Tito de Rezende (tratando de juros):

"E o dinheiro emprestado a uma empresa aqui estabelecida é *dinheiro empregado* no Brasil, aqui é que ele frutificara ou, quando não for emprestado a empresas da solidez da consulente, poderá perder-se. Se ao devedor sobrevier um desastre comercial — se chegar à falência —, não é aqui que o credor tem que vir procurar salvaguardar o seu dinheiro?

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

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

Tratando exatamente dessa questão de empréstimo feito a uma sociedade no País por outra no estrangeiro, já observava Alberto Wahl em 1909, no seu *Traité du régime fiscal des sociétés et des valeur mobiliéres* (p. 51, nota, *in fine*), que um "crédito é, em direito internacional, situado no domínio do devedor" (*Revista Fiscal*, 1948, p. 171).

62. A 32 anos, antes mesmo do Decreto-lei nº 5 844, de 1943, o rendimento de residentes ao estrangeiro é tributado, na fonte.

Das exceções expressas na Lei, orientou-se a doutrina e a jurisprudência no sentido de que "dever-se-ia reputar sujeita ao tributo toda e qualquer *remuneração* ou comissão *paga em razão de serviços, mesmo prestados no exterior*, que não fossem relacionados com a venda do mencionado produto. Vale dizer que a interpretação passou a ser pela regra da incidência, apenas em face de ter o legislador explicitado uma isenção" (op. cit. p. 103-4).

63. O parecer aqui invocado, *já em 1950*, salientava:

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

64. O mesmo ocorre, por disposições da lei, princípios doutrinários e julgados, em numerosos outros países (cf. op. cit. p. 111-3).

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

"O Brasil pode tributar as ações e debêntures emitidas no estrangeiro, em favor de pessoas lá residentes, *desde que o tributo seja lançado e arrecadado no Brasil, sobre rendas provenientes de atividade desenvolvida no Brasil*" (RF, v. 80, p. 519).

65. E, como deixa sem dúvida Ulhoa Canto:

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

Sendo inequívoca a conclusão:

"A partir de então, passou a prevalecer a tese da incidência, sempre que não fosse expressa a isenção, ou da letra *a* ou da *b* e da letra *c*, não importa ao problema sob exame, do § 2º no art. 97 do citado regulamento, posta de lado sumariamente a radicação da atividade no Brasil, como critério definidor da competência tributária.
Decisões diversas que materializam o novo entendimento, especificamente, a propósito de comissões ou remuneração por serviços prestados no estrangeiro."
Segue a indicação de vinte e sete decisões nesse sentido (cf. op. cit. p. 104-6).

66. E, note-se: tratava de *remuneração de serviço prestado no exterior* e não de juros ou de lucros.
67. Finalmente, cumpre notar que não tem sido invocada a alegação de inconstitucionalidade de lei, mas uma não-aplicação que se choca frontalmente contra o texto legal. E o eminente autor por nós invocado conclui: "Parece-nos que a pretensão do fisco tem por si apoio razoável nos dispositivos atuais indicados, que, além de tudo que foi aduzido acima, *cremos que não violam qualquer regra explícita ou implícita da Constituição vigente*" (op. cit. p. 118, nossos os grifos).
68. Dessa foram, sempre que qualquer rendimento for pago, creditado, empregado ou remetido, compete à fonte pagadora nos termos do art. 343 do Regulamento (Decreto nº 76 186, de 2.8.75) reter o imposto devido, sob pena de por ele responder.
69. Isto posto, é certo que:

a) quanto à natureza do poder de tributar, é inerente à soberania, absoluto, livre de qualquer contraste;
b) só a norma constitucional, traçando os contornos da organização política e direito de legislar, em que se insere esse poder, seria capaz e suficiente para limitá-lo;
c) na espécie, inexiste qualquer norma constitucional capaz de impedir a tributação em causa;
d) ao contrário, a Lei Maior não contém qualquer dispositivo que vede a tributação;
e) são inaplicáveis as regras das obrigações de direito privado a uma obrigação de direito público;
f) a questão não é entre particulares, mas pretende-se discutir a própria soberania do Estado brasileiro;
g) se porventura se tratasse de uma questão privada, ainda assim a execução no Brasil subordinaria o fato à lei, mormente às normas de ordem pública do País.

70. No caso, não é cabível sequer a discussão hoje sem sentido, em face à

orientação legal (art. 43, do Código Tributário Nacional, art. 9º, da Lei nº 4 131, de 3.9.62, e art. 6º do Decreto-lei nº 1 418, de 3.9.75).

71. E tal orientação legal não fere qualquer dispositivo de Constituição.

72. A lei tributária, forma pela qual é usado o soberano poder de tributar, não contém, na espécie, qualquer eiva de inconstitucionalidade.

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

74. A relevância da questão se expressa ainda nas desastrosas conseqüências econômicas para o País, se acolhida a tese sustentada: o Brasil é uma nação que paga, que remete anualmente, para o exterior, rendimentos da ordem de muitas *centenas de milhões de dólares* norte-americanos. A *não tributação dessa renda, produzida no País*, importaria numa evasão de receita equivalente a cerca de *um milhão de dólares por dia.*

75. Mais: a não-tributação, em casos como tais, sequer beneficiaria o próprio contribuinte estrangeiro. É que nos países a que é remetida a renda, se adota o princípio da nacionalidade e o *tax credit*: calcula-se o tributo e do valor encontrado se deduz o do imposto já pago no país remetente.

76. Dessa forma, a ausência de tributação no Brasil importaria em transferência *líquida* de Tesouro a Tesouro. Aqui se deixaria de tributar — sem nenhuma razão válida ou legítima, jurídica ou econômica — para que outro país tributasse. Verdadeiro despropósito e prodigalidade inadmissível.

Ao Senhor Procurador-Geral

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 16 de dezembro de 1975.

As) *Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira*
Procurador-Assistente

1. Subscrevo as considerações e conclusões do lúcido parecer.

2. Com efeito, os países *exportadores de capital* tributam a renda auferida no exterior por suas empresas e seus nacionais, enquanto que os países importadores de capital, como o nosso, tributam a renda, em sua fonte, o lugar em que é economicamente produzida.

3. Tributar, ou não, a renda pelo princípio da fonte, é decisão essencialmente política, inerente à soberania de um país.

4. Ora, entre nós, a soberania, envolvendo a independência política e econômica, é um dos anseios supremos da Nação, um dos objetivos nacionais permanentes do País, inserto em nosso estatuto fundamental, a Constituição Federal, o arcabouço básico do Estado de Direito (arts. 1º, 91 e 155, § 3º).

5. Contudo, o exercício do poder soberano, no que tange à tributação da renda, dá origem, na prática, à denominada bitributação, ou seja, a tributação da renda, em um país, pelo princípio da fonte, e em outro, pelo princípio da nacionalidade.

6. Por isso mesmo, e visando afastar dificuldades econômicas decorrentes da bitributação, os países estudam e negociam acordos para evitá-la. Nesse mister, aliás, o Brasil tem-se destacado, havendo firmado acordos com a França, Alemanha, Portugal, Noruega, Suécia, Finlândia, Dinamarca, Áustria, estando em negociação acordos com outros países.

7. Outrossim, sob a ótica econômico-financeira — e o parecer o demonstra —, a obrigação em moeda estrangeira — di-

visas —, originariamente privada, torna-se pública, de Estado a Estado, interferindo com o próprio balanço de pagamentos.

8. Mas, é natural que surjam teses e artifícios jurídicos de toda a ordem, visando evitar a tributação, pelo Fisco brasileiro, da *renda produzida no País* e auferida por empresas ou pessoas naturais domiciliadas em outro.

9. Tais teses e artifícios não podem, porém, prosperar entre nós.

10. Como demonstra o brilhante Parecer, chocam-se com o princípio da soberania — justamente quando o Brasil mais se afirma no concerto internacional —, não encontram guarida em nossa Carta Magna, contrariam as leis fiscais e interferem com o nosso balanço de pagamentos.

11. Assim, improcedem os pedidos dirigidos à Justiça brasileira, que os denegará, com apoio na Constituição, na lei, na melhor doutrina e nos mais ilustres autores.

12. Oficie-se à Douta Subprocuradoria-Geral da República.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 19 de dezembro de 1975.

As) *Cid Heráclito de Queiroz*
Procurador-Geral-Substituto

COMUNICAÇÃO EM PROSA MODERNA

Othon M. Garcia

Obra revolucionária no campo da expressão em língua portuguesa, ensina não apenas a escrever, mas principalmente a pensar com eficácia e objetividade e a escrever sem a obsessão do purismo gramatical, mas com a clareza e a coerência indispensáveis a fazer da linguagem, oral ou escrita, um veículo de comunicação e não da escamoteação de idéias.

Pedidos para a
Editora da Fundação Getulio Vargas
Praia de Botafogo, 188, C. P. 9 052, ZC-02
Rio de Janeiro, RJ