

IMPOSTO DE RENDA — REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR — RETENÇÃO NA FONTE — SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO

— O Código Tributário Nacional, como lei complementar, pode instituir o possuidor dos bens produtores da renda como contribuinte, como responsável pela retenção na fonte.

— A retenção na fonte é técnica da cobrança e não imposição tributária.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO PFN-SP N.º 1.573/72

É legítima a incidência de imposto de renda com fundamento no art. 11, do Decreto-lei n.º 401, de 30.12.68.

O Código Tributário Nacional, Lei Complementar, pode instituir o possuidor dos bens produtores da renda como contribuinte, ou como responsável pela retenção na fonte.

Este fato ocorreu com o Decreto-lei n.º 401, de 30.12.68 (art. 11). Retenção na fonte é técnica de cobrança e não imposição tributária (item II, 2). A disponibilidade financeira sobre os juros ocorre no Brasil (item II). Aplica-se, pois, em favor do Fisco o princípio da territorialidade da Lei Tributária (item II, 1).

Hermenêutica, em direito tributário, é a hipótese presente.

Trata-se, no presente mandado de segurança, de problema que vem sendo discutido em múltiplas ações e que diz respeito à legitimidade da incidência de imposto de renda, sobre juros, tendo em vista a remessa dos mesmos ao exterior, como acessório de financiamentos realizados entre brasileiros e firmas estrangeiras.

Em síntese, na presente hipótese, bem como na generalidade das medidas judiciais, tendentes a obstar tal incidência, têm sido alinhados os seguintes argumentos:

1.º) nos financiamentos obtidos no exterior, por firmas situadas no Brasil, destinando-se tais financiamentos a produzirem efeitos econômicos, entre

nós, os juros que são remetidos ao exterior, não ficam sujeitos à incidência de imposto de renda (petição inicial, itens 1 e 2, fls. 38 quando trata dos fatos);

2.º) a pretendida incidência de imposto de renda, com base no art. 502, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) não tem fomento algum de juridicidade (item 3, fls. 39, quando trata dos fatos);

3.º) pretender-se tributar os juros, pagos pelo devedor nacional, ao credor estrangeiro, conquanto integrem o patrimônio deste último, da circunstância de tais juros serem, em última análise e também, despesa do devedor brasileiro, implicaria verdadeira tributação sobre despesa, o que aberraria a sistemática; é, assim, inviável a substituição do sujeito passivo (item 2, quando trata do direito — fls. 39-40);

4.º) e, justamento por isto, tal comportamento da administração tributante infringe: a) o art. 21 da Constituição Federal; b) o art. 43 da Lei n.º 5.172, de 25.10.66; *além do mais*, tais infrações aliam-se à impossibilidade jurídica de considerar que o pagamento, a ser feito pelo remetente, seja configurado como desconto na fonte, e isto, pela circunstância fundamental de que o art. 292, do RIR não se refere a tal desconto;

5.º) se não é desconto na fonte, há que se concluir que somente o recebe-

dor de juros é que pode ser onerado (item 7.º, quando trata do direito — fls. 41);

6.º) ajunta, ainda, a impetrante, a tudo quanto disse, a circunstância de que os efeitos econômicos não se localizam no território nacional, eis que a origem do principal é estrangeira, e, ainda, os juros são remetidos para o estrangeiro;

7.º) finalmente, refere algumas decisões que têm abonado tal ponto de vista.

Expostos os argumentos embasados da pretensão ao não-pagamento de imposto incidente sobre os juros, devidos a quem os percebe, passaremos a discutir, metodologicamente, a carência de juridicidade dos mesmos.

I — *Análise sucinta da legislação pertinente e demonstração da juridicidade do comportamento do poder tributante.*

A Constituição de 1969, repetindo as demais, outorgou à União a competência para “instituir imposto sobre: ... IV — renda e proventos de qualquer natureza” (art. 21, n.º IV). Limitadamente, constata-se que a redação do texto constitucional é ampla, dado que se refere ao imposto, acrescentando-lhe “de qualquer natureza”; significa isto, curialmente, que o legislador constitucional caracterizou marcadamente a amplitude de tal imposição, a ser feita pela legislação infraconstitucional.

Se tivermos presente que o sistema jurídico é construído escalonadamente, a partir da Constituição federal, a continuar pelas leis complementares e seguindo pelas leis ordinárias, devemos considerar que, na realidade, tal escalonamento implica que: 1.º) as leis superiores, a partir da Constituição são redigidas em termos amplos; 2.º) tal amplitude é deliberada, para que a normatividade inferior possa concretizar, de fato e de direito, o que deve ser objeto da tributação.

Seguindo-se à Constituição, devemos

considerar as leis complementares e, atualmente, é fora de discussão séria que o Código Tributário Nacional é, em sua função e natureza, lei complementar e como tal tem de ser aplicado. O art. 45, do Código Tributário Nacional, expressamente admite que a lei (a lei ordinária ou decreto-lei) possa atribuir “ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores da renda ou dos proventos tributáveis” a condição jurídica de contribuinte. Mais ainda, o mesmo art. 45, em seu parágrafo único, dispõe que a lei pode atribuir à própria fonte pagadora, de renda ou dos proventos, a “condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Ora, o Decreto-lei n.º 401, de 30.12.68, ajusta-se rigorosamente à amplitude do preceito constitucional (art. 21, n.º IV), bem como ao Código Tributário Nacional, dado que, em seu art. 11, submeteu: a) ao desconto de imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior; b) como técnica de cobrança, considerou o remetente obrigado ao pagamento; e c) erigiu em fato gerador a remessa dos juros para o exterior.

Na realidade, os argumentos que pretendem seja ilegítima tal imposição apóiam-se em autênticos sofismas, a seguir, rapidamente respondidos, fazendo-se as necessárias remissões às leis regentes da espécie.

O que se tributa, na remessa de juros, é o acréscimo patrimonial ao patrimônio do financiador. Evidentemente, não se trata de imposição sobre a despesa do contribuinte. O remetente, enviando juros ao exterior, curialmente, os coloca, contabilmente, na sua despesa. A despesa do devedor dos juros, que os remete, serve exclusivamente de espelho contábil para a verificação de qual foi o lucro do credor dos juros; nada mais. O argumento, portanto, de que seria imposto sobre a despesa é pueril. Se fosse válido, teríamos que admitir que, em outras hipóteses, quando existe retenção de im-

posto de renda na fonte, pela circunstância de que o valor retido é despesa de quem o retém, tal seria, também, imposto sobre a despesa. A *retenção na fonte é técnica de cobranças*; e não imposição tributária. Não é quem retém que suporta, em definitivo e em última análise, a incidência da tributação. A retenção na fonte, em todos os casos e também no de remessa de juros para o exterior, implica que, o que paga as importâncias suscetíveis de comportarem retenção, detém parte de tais importâncias para entregá-las ao Fisco, a título de imposto de renda. Todavia, tais importâncias são representativas de imposto devido por quem é credor das mesmas, e não daquele que é o encarregado de efetuar a retenção.

Assim, o argumento somente teria validade jurídica, se em verdade, houvesse incidência sobre aquilo que, *essencial e ontologicamente*, fosse despesa. No caso vertente, o que ocorre é que os juros constam da despesa, de quem os remete; e estão na despesa de quem os remete justamente porque são representativos de renda de outrem. Apenas, o que remete fica obrigado a recolher um tributo que não é seu.

Em síntese: I) o tributo incide sobre o valor dos juros acrescidos a um patrimônio, que é o do financiador; II) a circunstância de estarem contabilizados como despesas, na contabilidade de quem os remete, apenas confirma: a) quem suporta o ônus tributário é o financiador, dado que, sendo-lhe feita a remessa, com dedução do imposto, *O Remetente não arca com coisa alguma*; b) de outra parte, justamente porque está na despesa do remetente, ele deduz tais juros, circunstância indicativa de que, o que representa despesa sua, é lucro do credor; III) a argumentação da impetrante confunde técnica de tributação, que erigiu legitimamente o remetente dos juros em autêntico substituto legal tributário, com suporte definitivo do ônus tributário, inexistente para o remetente dos juros.

Como argumento central, ainda, entende-se que não está mencionada tal fonte no RIR, tendo em vista o disposto nos seus arts. 33 e 292. Outrossim, tal argumento carece de relevância jurídica.

Quais são os requisitos jurídicos, dentro da vigente sistemática tributária brasileira, para a legitimidade de retenção na fonte? São, indiscutivelmente, dois. 1.º) a previsão da possibilidade de ser atribuída à fonte pagadora, de renda ou proventos, a própria condição de ser obrigada à retenção. 2.º) conseqüentemente, a constatação na espécie, se houve ou não lei de nível ordinário, criando a fonte. Ora, tais requisitos constatam-se na espécie. O Código Tributário Nacional, em seu art. 43, parágrafo único, admite que a lei (lei ordinária ou decreto, em matéria financeira) criem especificamente, fontes pagadoras de renda; e, de outro lado, verificamos que o Decreto-lei n.º 401 criou, validamente, em seu art. 11, uma fonte pagadora.

Assim, constatamos que o argumento envolve um sofisma. E tal sofisma parte do pressuposto, não revelado, mas insisto no argumento, consistente em que somente podem ser criadas fontes ou que somente existem as fontes constantes do Regulamento do Imposto de Renda. Ou seja, que a enumeração das fontes, integrante do RIR seria taxativa. Na realidade, para se criar fonte desta lei de nível ordinário, isto é feito em consonância com o que admite o art. 43, parágrafo único do Código Tributário Nacional. E isto, portanto, acontece na espécie. A conclusão, pois, é que, tendo sido a fonte criada em conformidade com o citado art. 43, parágrafo único, são absolutamente ininvocáveis os citados artigos do RIR, para o fim pretendido.

Julgamos que, embora sucintamente, ficaram respondidos os argumentos expendidos pela impetrante, chegando-se à conclusão de que é rigorosamente respaldada no sistema tributário, a pretensão consubstanciada na cobrança

de imposto de renda, com base no artigo 11, do Decreto-lei n.º 401.

Procuraremos, a seguir, desenvolver com mais profundidade a hipótese com argumentação que virá solidificar a nossa análise. Iniciaremos, este desenvolvimento — consistente em que a disponibilidade econômica adquirida pelo beneficiário não ocorre no Brasil.

II — Desenvolvimento do trabalho

1. O argumento da disponibilidade financeira

Sustenta-se, também, que a disponibilidade econômica adquirível em função dos contratos internacionais celebrados, e em que são estipulados pagamentos de juros, que devem ser remetidos ao estrangeiro, não se verifica no território nacional. E, por isto, aplica-se ao caso, princípio geral de direito tributário, que é o da territorialidade, princípio este, aliás, “*inscrito no pórtico da nossa lei civil*” (V. petição inicial, item 12 — voto do Ministro Cândido Motta Filho, in *Diário da Justiça da União*, de 30.4.64. Realmente, o princípio da territorialidade está consagrado em nossa sistemática. Acontece, porém, que na espécie vertente a disponibilidade econômica é adquirida, pelo beneficiário, em nosso território. E isto é facilmente demonstrável.

Em primeiro lugar, devemos partir do próprio contrato traduzido junto aos autos, item 15, letra *a*, onde se lê que o direito aplicável, ao acordo é o brasileiro:

“O presente Acordo e as Notas serão considerados como sendo contratos constituídos de acordo com as leis brasileiras, e para todos os efeitos e em todos os sentidos, inclusive sem a elas se limitar, em matérias de validade, interpretação, desempenho e cumprimentos por elas se regerão” (*sic*, fls. 35).

É, desta forma, indubitável a aplicação, integral, absoluta e definitiva

do direito brasileiro ao contrato. Se isto não fosse suficiente, tenhamos presente o art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil, que reza: “É competente a autoridade judiciária brasileira, quando for o réu domiciliado no Brasil ou aqui tiver de ser cumprida a obrigação”.

Constatamos, pois, que se ao direito brasileiro é aplicável a regra de que competente é a nossa autoridade judiciária, quando o contrato deva ser executado aqui, é curial que, não pagando o devedor, ou não remetendo os juros, tem direito o credor de cobrar o que lhe seja devido. Se assim é, o seu direito aos juros nasce sob a égide de nossa legislação, que o protege, porque: *a*) foi eleita, no contrato; *b*) porque, independentemente disto assim o determina o art. 12 da Lei de Introdução ao Código Civil; *c*) porque, ainda, não só é aplicável à espécie o direito material brasileiro, como também a própria autoridade judiciária brasileira defenderá o direito do credor. Se, ainda, o que se disse não fosse suficiente, segundo o mesmo art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil, bastaria que o devedor fosse aqui domiciliado (isto é, no Brasil) para aplicar-se o art. 12, citado. Na hipótese, não só o contrato deve ser cumprido aqui, como também é o devedor domiciliado entre nós.

Se a ação de cobrança tem de ser movida aqui, logicamente a disponibilidade, isto é, o direito ao crédito, nasce em território nacional. Assim, conquanto seja exato o princípio de que a lei tributária é territorial, *Justamente por isso*, é legítimo o tributo.

Outrossim, na realidade, pretende-se que a disponibilidade não ocorreria em território nacional, decorre da confusão entre *técnica de pagamento* (“remessa dos juros ao exterior”) com aquisição real da disponibilidade. A forma do pagamento é a remessa dos juros, tal como se faria e se faz dentro do Brasil, de um Estado-federado para outro. Outra coisa, é a disponi-

bilidade de crédito, que ocorre aqui, por causa do contrato, por causa da aplicação à espécie, absolutamente incondicional, da legislação brasileira — onde se inclui a aceitação da legislação tributária, se necessário fosse isso — por causa de ser o devedor aqui domiciliado e de aqui dever ser cumprido o contrato.

Assim, argumentar-se com se faz, no sentido de que tendo sido o contrato firmado no exterior, inviabiliza a incidência, é argumento falso, quer pelo teor do contrato, que aceitou integralmente a legislação brasileira, quer, ainda e também, pela própria Lei de Introdução ao Código Civil.

O problema que ora se fere no Brasil não ocorre pela primeira vez. Na jurisprudência internacional do direito tributário, já ocorreram hipóteses similares, senão idênticas, e a solução foi a de aceitar como válida a tributação do local onde o lucro era auferido, que, na espécie, importa em validar o comportamento do Fisco.

No direito italiano discutiu-se muito o caso de remessa por sucursais e filiais, situadas fora da Itália, de juros e rendimento à matriz na Itália e a legitimidade da incidência da tributação italiano à espécie. Depois de muita discussão adotou-se, pela impossibilidade de se considerar produzida a riqueza ou o rendimento na Itália, a tese da intributabilidade pela legislação italiana. Argumenta-se que, como o rendimento era remetido para a Itália “acaba assim por existir no país: que o rendimento realizado no estrangeiro é na realidade produzido na Itália”. No entanto, como dissemos, esta tese não vingou. Segundo informação Ezio Vanoni (*Natureza e interpretação das leis tributárias*, trad. brasileira, s/d, p. 219-20), “como princípio geral de direito, permanece firme o princípio de que o lugar da produção do rendimento é que determina a sua tributabilidade” (grifei). Ora, é evidente que o lugar da produção dos juros é o Brasil, tanto que, se a firma

brasileira falir, tais juros não serão produzidos.

Na espécie apontada por Vanoni, sintetizadora da posição da jurisprudência italiana, há um radicalismo maior do que no caso dos autos. E isto porque tratava-se de uma mesma firma, havendo remessa de rendimentos das filiais para a matriz; mas, mesmo assim, se “um rendimento realizado no estrangeiro por uma filial foi economicamente produzido no exterior, deve-se reconhecer, sem mais, a não-tributabilidade desse rendimento” (op. cit., n.º 42, p. 225).

No caso vertente, devemos acentuar que se trata de credor distinto do devedor. A lição da doutrina e da jurisprudência italianas serve, iniludivelmente, para demonstrar que o único critério é o de tributar o que foi produzido num dado território. Se assim é, sendo os juros produzidos no Brasil, é absolutamente legítima a sua tributação, sob este aspecto.

2. A figura do substituto legal tributário

De um ponto de vista dogmático a figura criada pelo art. 11, do Decreto-lei n.º 401 é a do substituto legal tributário. A doutrina observa que tal figura significa em erigir-se um obrigado tributário — no caso o remetente dos juros — para pagar por outrem, que é o substituído e verdadeiro devedor. O tributo pago pelo substituto, lhe dá direito mesmo de ação regressiva contra o substituído (V. Araújo Falcão, Amílcar de. *Introdução ao direito tributário*, 1959, p. 117-8). Examinemos, porém, o assunto ligando tal figura ao desconto na fonte. É plenamente admitida a conjugação da figura do substituto legal tributário, com a de retentor de imposto na fonte (V. Araújo Falcão, op. cit., p. 118). Observa que isto ocorrendo, “o substituto legal é investido de responsabilidade tributária (*haftung*), com exclusão do contribuinte. A substituição, pois, é

mero critério, legalmente eleito, de atribuição do fato imponible. Como tal, o substituto é sujeito passivo da relação tributária” (V. Araújo Falcão, op, ult. cit., p. 119).

O que ocorreu na espécie, portanto, foi precisamente a figura do substituto legal tributário, aliando-se, na mesma pessoa o encargo de retentor do imposto na fonte. Apenas, não há que se cogitar de possibilidade do substituto legal tributário (“o que remete os juros”) acionar o seu credor (“o credor no estrangeiro, com direito aos juros”), pela circunstância do desconto na fonte; isto é, quando é feita a remessa, já houve dedução do imposto, que é suportada, em definitivo, pelo credor, que está no exterior. Alfredo Augusto Becker (*Teoria geral do direito tributário*, 1968, S. Paulo, n.º 141, *in fine*, p. 488) bem esclarece o seguinte: “Na retenção na fonte, há uma redução num débito que o contribuinte *de jure* tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico”.

Assim, o que se verifica é que o retentente erigido como responsável pelo tributo, que é devido por quem está no exterior, reduz o montante de tal imposto do seu débito, remetendo ao credor dos juros com a respectiva dedução.

3. O Código Tributário Nacional e o presente problema

Já verificamos que os termos do art. 21, IV, da Constituição, são os mais amplos possíveis; outro tanto ocorre com o art. 45, do CTN. E há razão para tanto. Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*, 1969, 1. ed., p. 173) observa, precisamente a respeito do art. 45, do CTN: “Nos seus termos vagos e amplos, o art. 45 do CTN visa dar *A maior flexibilidade ao legislador ordinário, além da faculdade que lhe atribui o parágrafo único desse dispositivo*. A lei ordinária poderá erigir em contribuinte quem

tenha a disponibilidade, quer jurídica, quer econômica da renda...” (grifei).

Assim, a amplitude deliberada do CTN coincidente com a do texto constitucional tem uma única finalidade: não permitir, ou evitar ao máximo, as evasões fiscais. Ou seja, que alguém receba renda e que acabe, em virtude de artificiosa construção jurídica, eximindo-se de pagar o tributo respectivo. Daí, pois, a maleabilidade possível dentro dos amplos termos do art. 45, e parágrafo único, e art. 21, IV, da Constituição Federal. A maleabilidade existente no Código Tributário, ou a amplitude dos termos em que foi redigido o art. 45, não existe para benefício do contribuinte, mas, precisamente ao contrário, existe para possibilitar ao Fisco, tendo em vista a multiplicidade do mundo dos negócios, criar lei ordinária, ou decreto-lei em matéria financeira, as técnicas adequadas a que se evitem evasões.

4. A hermenêutica tributária e a hipótese

O direito tributário contemporâneo, assentado nos princípios do direito público, não comporta uma interpretação rigorosamente baseada nas regras atinentes à hermenêutica aplicável ao direito privado. Na realidade, a essência da hermenêutica em direito tributário é a *Verificação do fato ocorrido e seu enquadramento na lei, deixadas de lado, se necessário, as implicações do direito privado*.

Na espécie vertente, indiscutivelmente o que houve foi o seguinte: 1.º) há um credor, no estrangeiro, que recebe juros, isto é, se enriquece; 2.º) o contrato firmado por tal credor é regido pelo direito brasileiro, quer porque nele assim se dispõe, quer porque é isto que decorre do art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil, que é norma de ordem pública; 3.º) o enriquecimento de tal credor (juros) é definido em nossa sistemática de Imposto de Renda como renda; 4.º) todavia,

como o credor está no estrangeiro, a forma jurídica adequada para o pagamento do imposto, por ele devido, consistiu em: a) erigir o remetente dos juros como obrigado a pagar o imposto; b) isto feito, remeter os juros, já deduzido o imposto, o qual, assim, é suportado em definitivo pelo que se enriquece. Esta técnica é jurídica, pois o art. 45 do Código Tributário Nacional é amplíssimo em sua redação, justamente para deixar margem à lei ordinária ou decreto-lei (“também de nível ordinário”) para que abranjam tais casos.

Ora, se não se aceitar isto, o que ocorrerá é que alguém, que está recebendo renda, não acabará pagando o respectivo imposto de renda. Por outras palavras, o credor situado no exterior será mais beneficiado do que o nacional, pois este, recebendo juros, em virtude de financiamentos internos, terá de pagar o seu imposto.

O que importa, acima de tudo, em direito tributário é, “pela via exegética, fazer a adequação da realidade econômica de cada caso concreto, quando tal inequivalência ocorra, ao comando legal, entendido de acordo com o seu espírito” (Araújo Falcão, *Amílcar de. Fato gerador da obrigação tributária*, 1. ed., 1964, p. 73). Assim, admitindo-se para mera argumentação, que não houvesse rigorosa equivalência entre o que internamente recebe juros e paga imposto, e o que externamente não deveria fazê-lo, a tarefa do intérprete é, diante da absoluta identidade de situações econômicas, e face ao texto legal expresso (art. 11, do Decreto-lei n.º 401), jamais aceitar argumentação conducente à não-incidência. Pelo contrário, o único rumo do intérprete é aplicar o art. 11, do Decreto-lei n.º 401, na conformidade do que recomenda a hermenêutica tributária.

Há que se considerar que os fatos típicos decorrem dos acontecimentos econômicos, e o legislador deverá, tendo em vista tais fatos, revesti-los ju-

ridicamente, com o que se tornarão fatos imponíveis (“La fattispecie d'imposta desume i suoi elementi dagli eventi della vita. Il legislatore deve rivestire con norme giuridiche astratte le fattispecie economiche riconosciute e scefte idoneo all'imposta” — cf. Hensoi, Albert. *Diritto tributario*, 1956, Giuffrè ed., p. 63). Foi precisamente o que se fez no Decreto-lei n.º 401, diante da permissão clara e *intencional* do legislador do Código Tributário Nacional, que foi ampla justamente para que não escapasse, legitimamente, à tributação do imposto de renda hipóteses que se constituíssem em evasão.

Ora, a utilização da técnica jurídica legitimamente só pode conduzir à incidência e não, ao contrário, como pretende o impetrante, mediante sofismas e aspectos estritamente formais, fazer com que, substancialmente, deixe a União de receber imposto de renda sobre juros.

São estes, portanto, os subsídios que a Procuradoria da Fazenda Nacional julga úteis fornecer à melhor focalização do problema, através dos quais se concluirá pela legitimidade do Decreto-lei n.º 401, rigorosamente baseado no art. 45, do Código Tributário Nacional, em cumprimento às funções específicas neste contidas; e, conseqüentemente, espera que se dê pela insubsistência da argumentação da presente segurança, que deverá ser denegada.

São Paulo, 29 de fevereiro de 1972.
José Manoel de Arruda Alvim Netto,
Procurador da Fazenda Nacional.

De pleno acordo com o brilhante parecer retro, do Procurador da Fazenda Nacional, Dr. José Manoel de Arruda Alvim Netto, devendo ser acrescentado, conforme salientou, em outro trabalho, o próprio autor do parecer, que:

“O Código Tributário Nacional foi baixado em 1966, na vigência da Constituição de 1946, ou mais precisamente, para regulamentar a Emenda Constitucional n.º 18, de 1.12.65. O

conteúdo do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25.10.66) é de “normas gerais de direito tributário, como se lê em seu art. 1.º. Acontece que, quando foi tal Código editado, inexistia, na sistemática constitucional, a categoria de *lei complementar*. Sucessivamente, com a adoção, no sistema complementar de tal tipo de norma complementar (Constituição de 1967, com Emenda n.º 7, de 1969, art. 46, item II), foi expressamente dito que “lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário” (Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, art. 18, § 1.º). O que se reputou definido, da natureza complementar, foi o próprio conteúdo das leis anteriores a tal modificação; assim, muito embora uma lei tivesse sido baixada como ordinária, se o seu conteúdo era o de matéria objeto de lei complementar, como é o caso do CTN, assim tem ele sido considerado”.

“O problema atinente à territorialidade da lei tributária tem sido bastante mal estudado, como, com a sua grande e habitual acuidade, observa Alfredo Augusto Becker. Na realidade, tal problema exige uma verdadeira reformulação, não sendo mais possível falar-se na “obviedade” do fundamento da territorialidade da lei tributária”. Justamente — observa o mesmo eminente autor — “os problemas no plano internacional, da dupla imposição pelo imposto de renda” suscita revisão da antiga e inaceitável idéia da territorialidade da lei tributária (V. Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, cit., n.º 76, p. 255). E, ainda, o mesmo autor, traduzindo praticamente, a aplicabilidade do princípio, afirma que será perfeitamente válida a tributação quando a hipótese de incidência realizar-se dentro do território nacional, embora o sujeito passivo seja residente no estrangeiro (Cf. Becker, op. ult. cit., “conclusões” ao n.º 76, p. 357). — *Ayrton Carvalho Junqueira*, Procurador-Chefe.

* * *

Mandado de Segurança impetrado por Oxiteno S.A. Indústria e Comércio

É devido imposto de renda, por retenção na fonte, quando da remessa de juros para o exterior. O fato gerador da obrigação tributária ocorre no Brasil e não no exterior, porque o contrato é aqui cumprido (art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil), o que autoriza a tributação, regularmente instituída por lei, consolidada no Regulamento do Imposto de Renda. O que é relevante é o local da produção do rendimento, e este é o Brasil.

I — As informações de fls., prestadas pela Dd. autoridade, apontada como coatora, em suas linhas gerais focalizam bem o problema suscitado na inicial. Todavia, convém acentuarmos alguns aspectos, e é o que passaremos a fazer.

II — O impetrante argumenta, centralmente, a injuridicidade da tributação sobre os juros remetidos ao exterior, fundamentalmente pela circunstância de que somente a lei pode fazer incidir, o imposto de renda, *sobre os rendimentos auferidos no Brasil*. Ora, continua argumentado, justamente pelo fato de as firmas que fornecem o capital, objeto do mútuo, situarem-se no exterior, seria inviável a tributação. Inaplicável, conseqüentemente, seria o art. 292 do Regulamento do Imposto de Renda.

Citam-se, em abono a tal ponto de vista, vários argumentos, centralmente localizados em que a fonte do rendimento não é nacional. Assim, exemplificativamente, decidiu o eminente magistrado, Dr. José Américo de Souza, conforme sentença publicada na *Resenha Tributária*, 1.2, p. 587, *in verbis*:

“A fonte do rendimento está ligada ao centro de atividade de quem os percebe. E nesse centro está o lugar da incidência, como regra geral, inspirada no princípio da territorialidade.”

Nessa mesma linha de argumentação apontam-se, ainda, decisões, inclusive do E. Supremo Tribunal Federal e do E. Tribunal Federal de Recursos desse último, constantes do *Diário de Justiça* da União, de 3 de setembro de 1969, fixando-se a seguinte tese:

“O poder de tributar é inerente à soberania, incidindo somente sobre as transações ocorridas em território nacional, não sendo válida a tributação de rendimentos de financiamentos concluídos no estrangeiro, com pagamento de prestações no estrangeiro, a credores estrangeiros por entidades domiciliadas no país” (Cf. agravo de petição n.º 58.420, *in Diário da Justiça* da União, de 3.9.69, do E. Tribunal Federal de Recursos).

Pretende-se, em tais decisões, aplicar a tese, no direito tributário, como no direito em geral, de que a lei é, necessariamente, territorial. Assim, conclui-se, sendo o credor situado no exterior e não tendo qualquer dependência no Brasil, os juros por ele recebidos escapam à incidência do imposto de renda, justamente porque é aplicável ao direito tributário o princípio da territorialidade da lei (cf. do Supremo Tribunal Federal, recurso extraordinário n.º 52.165, *in Diário da Justiça* da União de 30.4.64; recurso em mandado de segurança n.º 17.455, *in RTJ*, v. 43/521; recurso em agravo de instrumento n.º 39.304, *in RTJ*, v. 37/327 e outro, ainda *in RTJ*, v. 40/85).

Ainda, na Justiça Federal, localiza-se em São Paulo, o Dr. José Américo de Souza processo n.º 472/70, *in Resenha Tributária*, parte do Imposto de Renda — Jurisprudência, ano 171, p. 580-593, fixa vários argumentos, cujo principal, contrariamente à posição do Fisco, é o seguinte:

“Esses juros, como rendimento do capital, são auferidos por entidade no exterior, onde foi contratado o empréstimo. O fato gerador ocorre no exterior; e o titular da disponibilidade no exterior não pode ser indicado contri-

buinte no Brasil, por conflitar com o princípio da territorialidade inscrito no pórtico da nossa lei civil...” (grifei).

III — Passaremos a responder tal posição, tentando fixar corretamente, posição diferente, que se nos afigura a exata.

Um primeiro ponto que se nos afigura inexato é afirmar-se que “o fato gerador ocorre no exterior”. Na realidade, o fato gerador ocorre *exclusivamente*, no Brasil.

O fato gerador da incidência dos juros, na espécie — remessa de juros decorrentes de financiamento, ou mútuo — consiste, obviamente, nos próprios juros que são remetidos. Remetem-se, normalmente, parte do capital e juros. Sobre estes pretende o Fisco fazer incidir o imposto de renda. Ora, os juros são produzidos no Brasil, em decorrência da atividade de firma brasileira. Desta forma, a chamada disponibilidade econômica é adquirida pelo credor em nosso território. Tanto assim é que, se a firma nacional não lhe pagar, terá o beneficiário que vir, aqui, sob a jurisdição internacional da *jurisdição brasileira*, ou justiça brasileira, para receber o que lhe é devido. Assim, temos que aplicar a tais contratos o direito brasileiro, bem como são eles objeto de proteção, por parte da nossa Justiça.

Parece-nos que o entendimento de inúmeros julgados, citados no item II, parte de uma compreensão errônea do chamado princípio da territorialidade da lei. Basta que, para bem fixarmos o sentido e extensão de tal princípio, leiamos o art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil, *in verbis*:

“É competente a autoridade judiciária brasileira, quando o réu domiciliado no Brasil ou aqui tiver de ser cumprida a obrigação.”

Ora, os elementos mediante os quais, no direito brasileiro, fixa-se o sentido e os limites da territorialidade da lei brasileira são justamente, os consubstanciados no citado art. 12, a saber: o *local do cumprimento da obrigação*,

como também, o fato de ser o réu aqui domiciliado.

Os contratos de financiamento, cujo cumprimento por parte dos devedores consiste no pagamento de capital e juros é cumprido no Brasil. E aqui se faz o pagamento, através da remessa dos juros, sendo, portanto, legítima a incidência. Isto é tanto mais exato, se considerarmos a hipótese de descumprimento dos referidos contratos. Ocorrendo a hipótese de descumprimento de tais avenças, qual será a justiça que, substitutivamente, irá amparar o credor? Será, iniludivelmente, a Justiça brasileira, cuja competência internacional está, também, fixada no art. 12, da Lei de Introdução ao Código Civil.

Desta forma, a circunstância de o credor estar localizado no exterior é, juridicamente irrelevante para fixar o âmbito da territorialidade da lei brasileira, segundo o critério de nosso direito internacional privado, consubstanciado no referido art. 12. O que é relevante é o local do cumprimento da obrigação e, incorrendo isto, e tendo o credor de mover ação, o local do domicílio do réu. Assim, indiscutivelmente, tais rendimentos — os juros — são suscetíveis de tributação.

Temos, pois, que fixar os seguintes pontos que militam em favor da pretensão fiscal, que é legítima: 1.º) o fato gerador é a produção dos juros, ou mais precisamente, a remessa dos mesmos, e isto ocorre em território nacional; 2.º) tais contratos são alcançados pela territorialidade da lei brasileira, na conformidade do que consta da Lei de Introdução ao Código Civil, que informa todo o sistema jurídico, lei de super ou sobredireito que é, e, assim, informa também a imposição jurídico-tributária. Rigorosamente legítima, pois, a incidência disciplinada na espécie.

IV — Devemos acentuar que tal problema, conquanto comporte dúvidas, entre nós, no direito italiano já foi objeto de discussões, tendo sido a so-

lução dos tribunais, entretanto, favorável à tese do Fisco, isto é, pela validade e legitimidade da tributação dos rendimentos (juros) daqui para o exterior.

Como dissemos, discutiu-se no direito italiano o caso da remessa, por sucursais e filiais, situadas fora da Itália, de juros e rendimentos a matriz localizada na Itália, e a validade jurídica da tributação italiana, incidente sobre os juros. Depois de muita discussão, adotou-se. *Pela impossibilidade de se considerar produzida a riqueza ou rendimento na Itália*, a tese de intributabilidade, no território italiano. Argumentava, tal como fazem os impetrantes, contrariamente à posição do Fisco que, sendo rendimento remetido para a Itália, “acaba assim por existir no país; que o rendimento realizado no estrangeiro é na realidade produzido na Itália”. No entanto, como dissemos, esta tese não vingou, como também não é jurídica a tese dos impetrantes. Segundo informa Ezio Vanoni (*Natureza e Interpretação das Leis tributárias*, trad. brasileira, s/d, p. 219-20), “como princípio geral de direito, *permanece firme o princípio de que o lugar da produção do rendimento é que determina a sua tributabilidade*” (grifei). Ora, é evidente que o lugar da produção dos juros é o Brasil — isto é, o fato gerador da riqueza ocorre entre nós — tanto que, em não podendo pagar tais juros, a firma credora teria de vir ao Brasil, tenta recebê-los; se falisse a firma brasileira devedora, tais juros não seriam produzidos e isto ocorreria aqui.

Verifica-se, pois, que a lição firmada nos tribunais confirma, plenamente, a pretensão fiscal.

E isto, portanto, que nos incumbia aduzir às informações de fls., salientando que, na forma do art. 292 do Regulamento do Imposto de Renda é rigorosamente legítima a incidência de tal tributo.

São Paulo, 3 de março de 1972.
José Manoel de Arruda Alvim Netto,
Procurador da Fazenda Nacional.

Subscrevo integralmente o parecer

acima do Procurador Dr. J. M. de
Arruda Alvim Netto. Anote-se na
S. D. F. e restitua-se à Delegacia da
Receita Federal, nesta Capital.