



Solução de Consulta nº 45 - Cosit

Data 26 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Fato gerador. Remessa de juros para o exterior, em virtude de operação de crédito externo contraída por pessoa jurídica de direito público interno. Remetente como sujeito passivo. Inteligência do art. 11, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 401, de 1968. Legitimidade da incidência do tributo. Inaplicabilidade, na espécie, da imunidade tributária intergovernamental recíproca. Convenção particular para assunção de ônus tributário alheio não oponível ao Fisco. Inocorrente ofensa à capacidade econômica do ente público.

Observado o disposto nos acordos internacionais firmados pelo País para evitar a dupla tributação, incide o Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, a título de juros devidos em razão da compra de bens a prazo, por fonte situada no Brasil, ainda que, na espécie, esta se trate de pessoa jurídica de direito público interno, não podendo invocar-se a imunidade intergovernamental recíproca, quer tenha a mesma assumido contratualmente ou não o ônus do tributo, eis que os valores remetidos constituem rendimentos de terceiros.

Dispositivos Legais: Constituição da República, art. 150, VI, “a”; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 9º, IV, “a”, e § 1º, 43, 45, 121, 123 e 128; Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11; Decreto nº 78.107, de 1976, arts. 11 e 23; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 702, 703 e 725; Portaria MF nº 470, de 1976; Instrução Normativa SRF nº 70, de 1982; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, art. 9º; Pareceres Normativos CST nº 94, nº 103 e nº 193, todos de 1974.

Relatório

Examina-se consulta formulada pela pessoa jurídica de direito público em epígrafe, por intermédio de seu bastante representante legal. Este alega ter aquela celebrado contrato de financiamento externo. Afirma que, de acordo com o disposto no parágrafo segundo da cláusula quinta do mencionado contrato, a consulente efetuou o pagamento de taxa de gerenciamento, sobre a qual foi realizado o recolhimento do Imposto sobre a Renda. Lembra que o valor financiado foi desembolsado de uma única vez e que, quanto à liquidação da primeira parcela, a consultante enviará remessa financeira ao exterior, a teor da cláusula sétima do contrato firmado.

2. Destaca que a instituição financeira informa ser obrigação acessória, relativamente à solvência dos juros e do principal, a apresentação do recibo de recolhimento do Imposto sobre a Renda devido, sendo a remessa condicionada à quitação do referido tributo.

3. Aduz que, para não incorrer em inadimplemento do contrato, a postulante efetivou o recolhimento do imposto concernente à primeira parcela, remanescendo, contudo, dúvida acerca da incidência do tributo no caso narrado, especialmente em razão da necessidade da liquidação das próximas cotas.

4. De seguida, colaciona os arts. 682, I, 685, I, 690, II, e 691, VIII, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Transcreve o art. 9º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014. Refere-se ao Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, que promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital concluída entre o Brasil e a Áustria.

5. Ressalta que o contrato em questão prevê 36 meses de carência e 25 parcelas semestrais a título de pagamento. Invoca a imunidade tributária intergovernamental recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição. Recorda que, consoante o art. 11, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, e segundo o entendimento jurisprudencial, o sujeito passivo tributário do fato jurígeno “remessa financeira ao exterior” é o remetente, ou seja, no presente caso, a ora consulente. Chama à colação o art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

6. Em face do exposto, indaga se há obrigatoriedade de recolhimento na fonte do Imposto sobre a Renda por ocasião do pagamento do valor decorrente de juros relativos ao contrato de financiamento externo direto em moeda estrangeira e outras avenças, firmado com a agência estrangeira da instituição financeira que menciona.

7. A final, o requerente presta as declarações de estilo exigidas em sede de consulta tributária, de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

8. Inicialmente, é de sublinhar que, conforme a doutrina e jurisprudência pátrias, quando as municipalidades são representadas pelos seus procuradores municipais, estão dispensadas da juntada de instrumento de mandato, desde que estes estejam investidos na condição de servidores públicos (art. 12, inciso II, do Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973). Observe-se, ademais, que o causídico que subscreve a inicial acostou, à fl. 37 dos autos, cópia do ato oficial de sua nomeação para o cargo público de procurador municipal.

9. Destarte, assinala-se que a presente consulta merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos de admissibilidade estampados na legislação de regência pertinente.

10. Ora bem. Importa destacar que, em pesquisa realizada na rede mundial de computadores, verifica-se que a operação de crédito externo em apreço, com garantia da União, foi autorizada por resolução específica do Senado Federal, publicada na imprensa oficial.

11. Nessa esteira, cumpre salientar que o aludido art. 11 do Decreto-Lei nº 401, de 1968, encontra-se consolidado no art. 703 do Regulamento baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, nestes termos:

Rendimentos de Financiamentos

Subseção I

Incidência

Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

Art. 703. Está sujeito à incidência do imposto de que trata o artigo anterior 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 (Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do imposto a remessa para o exterior e contribuinte, o remetente, não se aplicando o reajustamento de que trata o art. 725 (Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11, parágrafo único).

(...)

Reajustamento do Rendimento

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, **cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único** (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º). (grifos nossos).

12. Reproduzem-se abaixo disposições do CTN atinentes à espécie:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

(...)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

(...)

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

[...]

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 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.

[...]

Sujeito Passivo

SEÇÃO I

Disposições Gerais

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

Parágrafo único. O sujeito passivo 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.

[...]

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

[...]

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

13. É oportuno aduzir parecer exarado pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de São Paulo, nos autos do processo nº 1.573-72, datante de 29 de fevereiro de 1972, publicado no Diário Oficial da União de 24 de julho daquele ano, da lavra do festejado professor José Manoel de Arruda Alvim Netto, então titular do cargo público de procurador daquele órgão:

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, dispôs 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 nº 401, de 30 de dezembro de 1968, ajusta-se rigorosamente à amplitude do preceito constitucional [...], bem como ao Código Tributário Nacional, dado que, em seu artigo 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; c) erigiu em fato gerador a remessa dos juros para o exterior.

Na realidade, os argumentos que pretendem seja ilegítima tal imposição apoiam-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, coloca-os, 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 imposto 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 cobrança 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 em 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 em 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 do financiador; II) a circunstância de estarem contabilizados como despesa, 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 nada*; 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. [...] Quais são os requisitos jurídicos, dentro da vigente sistemática tributária brasileira, para a legitimidade de retenção na fonte? São, indiscutivelmente, dois. 1º) a previsão da possibilidade de se atribuir à fonte pagadora, de renda ou proventos, a própria condição, de ser obrigada à retenção, 2º) conseqüentemente, a constatação na espécie, se houve ou não lei de nível ordinário, criando a fonte. Ora, tais requisitos constata-se na espécie. O Código Tributário Nacional, em seu art. 43, parágrafo único, admite que a lei (lei ordinária ou decreto-lei, em matéria financeira) criem

especificamente fontes pagadoras de renda; e, de outro lado, verificamos que o Decreto-lei nº 401 criou, validamente, em seu art. 11, uma fonte pagadora.

[...] Na realidade, para se criar fonte basta lei de nível ordinário, que o faça em consonância com o que admite o art. 43, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. E isto, portanto, aconteceu na espécie. [...] 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 art. 11, do Decreto-lei nº 401.

Procuraremos, a seguir, desenvolver com mais profundidade a hipótese, com argumentação que virá solidificar a nossa análise. Iniciaremos, este desenvolvimento respondendo ao argumento do qual ainda não tratamos, consistente em que a disponibilidade econômica adquirida pelo beneficiário não ocorre no Brasil.

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. voto do Ministro Cândido Motta Filho *in Diário da Justiça da União*, de 30.4.1964). 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 "g", 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 cumprimento - por elas se regerão").

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 L.I. 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, pretender-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 disponibilidade do crédito, que ocorre aqui, por causa do contrato, da aplicação à espécie, absolutamente incondicional, da legislação brasileira onde se inclui a aceitação da legislação tributária, se necessário fosse isto - por causa de ser o devedor aqui domiciliado e de aqui dever ser cumprido o contrato.

Assim, argumentar-se como 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.

[...]

2 - A figura do substituto legal tributário

De um ponto de vista dogmático a figura criada pelo art. 11, do Decreto-lei nº 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. Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, 1959, págs. 117/118). Examinemos, porém, o assunto ligando-o 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.*, págs. 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 o sujeito passivo da relação tributária" (V. Araújo Falcão, *op. cit.*, ult. cit., pág. 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, nº 141, in fine, pág. 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 remetente, 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

[...] Aliomar Baleeiro ("Direito Tributário Brasileiro, 1969, 1ª ed., pág. 173) observa, precisamente a respeito do art. 45, do C.T.N.: "Nos seus termos vagos e amplos, o art. 45, do C.T.N. 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 C.T.N., 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. [...] 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 o Fisco, tendo em vista a multiplicidade do mundo dos negócios, criar por 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 há é o seguinte: 1º) há um credor, no estrangeiro, que recebe juros, isto é, se enriquece; 2º) 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; 3º) o enriquecimento de tal credor (= juros) é definido em nossa sistemática de Imposto de Renda como renda; 4º) 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 amplíssímo 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" (Amilcar de Arango Falcão, Fato Gerador da Obrigação Tributária. 1ª ed., 1964. pág. 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 interprete é, diante da absoluta identidade de situações econômicas, e face ao texto legal expresso (art. 11, do Decreto-lei nº 401), jamais aceitar argumentação conducente à não incidência. Pelo contrário, o único rumo do intérprete é aplicar o art. 11, do Decreto-lei nº 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 juridicamente. com o que se tornarão fatos imponíveis [...]. Foi precisamente o que se fez no Decreto-lei nº 401, diante da permissão clara e *intencional* do legislador do Código Tributário Nacional, que foi ampla justamente para que não escapassem, 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 ao melhor enfoque do problema, através dos quais se concluirá pela legitimidade do Decreto-lei nº 401, rigorosamente baseado no art. 45, do Código Tributário Nacional, em cumprimento às funções específicas neste contidas. (itálicos do autor).

14. Nesse diapasão, frise-se o enunciado da Súmula nº 586 do Supremo Tribunal Federal, de 15 de dezembro de 1976: "Incide imposto de renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo."

15. Lado outro, não se pode olvidar que a Portaria MF nº 164, de 28 de março de 1988, com fundamento no Decreto-Lei nº 1.215, de 4 de maio de 1972, isentara do Imposto sobre a Renda na fonte as remessas de juros, comissões, despesas, descontos e demais encargos devidos a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de operações de empréstimos, quando o ônus tributário houvesse sido assumido por pessoa jurídica de direito público interno. Sucede que o decreto-lei e a portaria referenciados neste tópico foram revogados, respectivamente,

pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 36, inciso I, e pela Portaria MF nº 70, de 31 de março de 1997, art. 4º.

16. O Parecer Normativo (PN) da antiga Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal (CST) nº 94, de 27 de maio de 1974, publicado no DOU de 15 de julho daquele ano, esclareceu:

Aos juros remetidos para o exterior, mesmo os relativos à aquisição de bens a prazo, quando objeto de acordos internacionais, aplicam-se as alíquotas neles previstas em detrimento das fixadas na legislação interna.

Surgem dúvidas quanto à exata aplicação do Decreto-lei nº 401/68, face à remessa de juros, na aquisição de bens a prazo, a país com o qual o Brasil mantenha acordo para evitar a dupla tributação.

2. O imposto previsto no artigo 11 do Decreto-lei nº 401/68, por constituir-se em imposto de renda, é objeto dos tratados bilaterais firmados pelo Brasil para a elisão da bitributação.

3. Tais acordos referem-se, de forma genérica, aos tributos que subordinam. Assim, quando excluem ou amortecem o gravame que deles resulte, não levam nem poderiam levar em consideração as particularidades que cada legislação nacional adote na sistematização desses tributos.

4. Por conseguinte, tais particularidades não podem tolher a aplicação dos tratados, mesmo porque os textos de convenção internacional se sobrepõem, por força da autoridade do artigo 98 do CTN, à legislação tributária interna.

5. Conclui-se daí que, mesmo aos juros remetidos para o exterior relativos à aquisição de bens a prazo, aplicam-se, em detrimento do disposto no artigo 11 do Decreto-lei nº 401/68, as alíquotas consensuais previstas nos acordos internacionais para os juros em geral, dos quais aqueles são espécie.

17. A IN SRF nº 70, de 15 de outubro de 1982, dispõe:

Aos juros, relativos à aquisição financiada de bens, pagos a residentes ou domiciliados em país com o qual o Brasil tenha firmado Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda, aplicam-se as alíquotas nela previstas em detrimento das fixadas na legislação interna, não cabendo reajustamento da base de cálculo, ainda que o adquirente tenha assumido contratualmente o ônus do imposto.

18. A indigitada Convenção firmada entre Brasil e Áustria estabelece:

ARTIGO 11

Juros

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

2. Todavia, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos juros.

3. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2:

a) os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política, ou a qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo, de uma sua subdivisão política, são isentos de imposto no primeiro Estado Contratante;

b) os juros da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo e pagos a um residente do outro Estado Contratante só são tributáveis no primeiro Estado.

4. O termo "juros" usado no presente artigo designa os rendimentos da dívida pública, 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 Contratante de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 se aplicam se o beneficiário dos juros, residente de um dos Estados Contratantes, tiver, no outro Estado Contratante de que provenham os juros, um estabelecimento permanente ao qual se ligue efetivamente o crédito gerador dos juros. Nesse caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7.

6. A limitação estabelecida no parágrafo 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado Contratante situado em um terceiro Estado.

7. Os juros serão considerados provenientes do um Estado Contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma sua subdivisão política, ou um residente desse Estado. No entanto, quando o devedor dos juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente pelo qual haja sido contraída a obrigação que dá origem aos juros e esse estabelecimento permanente suporte o pagamento desses juros, tais juros serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

8. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder àquele que seria o acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as

disposições deste artigo se aplicam apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção.

[...]

ARTIGO 23

Método para eliminar a dupla tributação

1. Com ressalva das disposições do Artigo 11, parágrafo 3.b, e Artigos 18 e 19, quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Áustria, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre o rendimento pago na Áustria.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Áustria.

[...]

4. Com ressalva das disposições do Artigo 11 parágrafo 3.b, quando um residente da Áustria receber rendimento que, de acordo com as disposições dos Artigos 10, 11, 12 e 13 parágrafo 3, sejam tributáveis no Brasil, a Áustria permitirá que do imposto que recair sobre os rendimentos dessa pessoa seja deduzido um montante igual ao imposto pago no Brasil.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos recebidos do Brasil.

5. Na aplicação do parágrafo 4 o imposto pago sobre dividendos, juros e "royalties" recebidos do Brasil será considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% do montante bruto do rendimento.

PROTOCOLO

No momento da assinatura da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e sobre o Capital entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria, os abaixo assinados, para isso devidamente autorizados, convieram nas seguintes disposições que constituem parte integrante da presente Convenção.

[...]

2. Os empréstimos e créditos concedidos pelo Osterreichischen Kontrollbank Aktiengesellschaft e pelo Banco do Brasil na qualidade de organização pública de financiamento serão considerados como empréstimos e créditos concedidos pelo Governo da Áustria ou do Brasil. Os juros provenientes de tais empréstimos e créditos serão tributados de acordo com as disposições do Artigo 11, parágrafo 3.a. A dupla tributação será evitada, no caso da Áustria, por meio da aplicação do Artigo 23, parágrafos 4 e 5. (grifamos).

19. Reza a Portaria MF nº 470, de 3 de dezembro de 1976, que versa sobre métodos de aplicação da Convenção Brasil-Áustria:

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto na Convenção para evitar a dupla tributação da renda e do capital assinada pela República Federativa do Brasil com a República da Áustria, promulgada pelo Decreto nº 78.107 de 22 de julho de 1976, estabelece o seguinte:

I - Os dividendos, lucros, juros, royalties e rendimentos de assistência técnica e de serviços técnicos de que tratam os artigos 10, 11 e 12 da Convenção, decorrentes de investimentos e contratos registrados no Banco Central do Brasil, estão sujeitos no Brasil às seguintes alíquotas de imposto:

[...]

b) 15% (quinze por cento) no caso dos juros de que trata o artigo 11, parágrafo 2, ressalvado o disposto nos itens II e III desta Portaria;

[...]

II - Os juros de que trata o artigo 11, parágrafo 3, alínea "a", da Convenção, não estão sujeitos a imposto.

III - Os juros de que trata o artigo 11, parágrafo 3, alínea "b", da Convenção, são tributáveis de acordo com a legislação brasileira.

IV - O disposto no artigo 11 da Convenção não se aplica aos juros pagos a agências ou sucursais de empresas ou bancos austríacos não situadas na Áustria, nem a agências ou sucursais situadas na Áustria de empresas ou bancos domiciliados em terceiros Estados.

20. A sobredita IN RFB nº 1.455, de 2014, estatui:

Dos Juros de empréstimos contraídos em países que mantenham acordos com o Brasil

Art. 9º Sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), os juros pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o Brasil, por empresas nacionais, particulares ou oficiais.

§ 1º A incidência de imposto sobre a renda na fonte, prevista no caput, aplica-se, inclusive, aos empréstimos contraídos por prazo igual ou superior a 15 (quinze) anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras tributadas em nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos respectivos acordos tributários.

§ 2º Aos contratos em vigor em 31 de dezembro de 1999, relativos às operações mencionadas neste artigo, fica garantido o tratamento tributário a eles aplicável naquela data.

21. O consulente invoca a imunidade tributária intergovernamental recíproca, insculpida no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição (art. 9º, IV, “a”, do CTN), contra a incidência do Imposto de Renda sobre as ditas remessas financeiras para o exterior. No entanto, registre-se que, conforme o escólio de Alberto Xavier ¹, a isenção ou a imunidade que beneficiam o remetente dos valores ao exterior não o exoneram da obrigação de retenção do imposto na fonte. Nesse sentido, o PN CST nº 103, de 3 de julho de 1974, publicado no dia 16 subsequente, esclarece que “o gozo da isenção, total ou parcial, porque incidente sobre os resultados financeiros, não elide a tributação na fonte dos juros remetidos para o exterior, ainda que este ônus recaia sobre o remetente isento.”. Por sua vez, outrossim, o PN CST nº 193, de 25 de outubro de 1974 (DOU de 13 de dezembro daquele ano), confirma que as pessoas jurídicas isentas não se eximem da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido na fonte, nos casos previstos em lei, ainda que tenham assumido contratualmente o ônus do tributo. Insista-se que, em princípio, as convenções particulares que visam a assunção de ônus tributário alheio não são oponíveis ao Fisco, nos termos do art. 123 do Códex Tributário.

22. Leandro Paulsen assim comenta o supratranscrito § 1º do art. 9º do CTN:

Ente imune como substituto tributário. Assim como o gozo de imunidade não dispensa o cumprimento de obrigações acessórias nem a sujeição à fiscalização tributária (art. 194, parágrafo único, do CTN), também não exige o ente imune de figurar como substituto tributário, com todas as obrigações daí decorrentes, inclusive respondendo com recursos próprios na hipótese de descumprimento do dever de retenção do tributo. Note-se que a retenção de tributos na fonte, na qualidade de responsável tributário, se efetuada adequadamente, nenhum ônus acarreta às entidades imunes, pois a operação se dá com dinheiro do contribuinte. A previsão constante deste § 1º, pois, justifica-se plenamente, constituindo válida regulação das imunidades enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar.²

23. É curial trazer à baila a doutrina de Regina Helena Costa:

Sujeição passiva indireta. Ponto pouco abordado pela doutrina é o que respeita à possibilidade de o ente beneficiário da imunidade ser erigido, pela lei, à condição de sujeito passivo indireto, nas modalidades de responsável ou de substituto. [...] Ormezindo Ribeiro de Paiva ³, ao tratar da indagação concernente à possibilidade de o ente abrangido pela imunidade recíproca vir a ser qualificado como sujeito passivo

¹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 491 e 492.

² PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2012, pp. 665 e 666.

³ PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. Imunidade tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, pp. 28-29.

indireto, figurando como responsável ou substituto no pagamento de imposto, resume as poucas manifestações existentes acerca do assunto: 1) há quem afirme tal possibilidade, sob o argumento de que a tributação não onera o responsável [...] Ricardo Lobo Torres⁴ preleciona que as pessoas beneficiadas por imunidades de natureza subjetiva podem revestir a qualidade de responsáveis ou de agentes da retenção dos impostos diretos devidos por terceiros. O Código Tributário Nacional, em seu art. 9º, § 1º, consoante anteriormente lembrado, prescreve que as imunidades não excluem a atribuição, por lei, às entidades imunes, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, assim como não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. Trata-se, pois, de autêntica hipótese de substituição [...] Nossa impressão é de que a norma imunizante sob análise não impede a sujeição passiva indireta nas modalidades citadas, na medida em que não será atingida a capacidade econômica dos entes imunes, *ratio essendi* da própria exoneração constitucional.

Outrossim, não vislumbramos malferimento aos princípios federativo e da autonomia municipal – que compõem o outro fundamento da imunidade mútua – pelo fato de se cuidar da hipótese de exigir o cumprimento de deveres de uma pessoa jurídica de Direito Público. Ora, se as pessoas imunes não estão dispensadas do cumprimento de deveres instrumentais tributários [...] pela mesma razão não há óbice a que realizem comportamentos visando a assegurar o cumprimento de prestações atinentes a obrigações tributárias referidas à capacidade contributiva de terceiros.

Em suma, os entes beneficiados pela imunidade em foco podem ser qualificados como sujeitos passivos indiretos, nas modalidades de responsabilidade e substituição, porquanto tais situações não vulneram sua capacidade econômica, nem tampouco agredem sua autonomia.⁵

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, pp. 76-77.

⁵ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 153-155.

Conclusão

24. Diante do exposto, conclui-se que, na hipótese vertente, incide o Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas à mencionada instituição financeira no exterior, a título de juros devidos em razão da compra de bens a prazo, pela entidade ora consulente, ainda que esta se trate de pessoa jurídica de direito público interno, não podendo invocar-se a imunidade intergovernamental recíproca, quer tenha a mesma assumido contratualmente ou não o ônus do tributo, eis que os valores remetidos constituem rendimentos de terceiros
25. É o entendimento, que se submete à consideração superior.

(assinado digitalmente)
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

26. De acordo. Encaminhe-se à Senhora Coordenadora da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Chefe em exercício da Disit04

27. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

28. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit