

**Insper Instituto de Ensino e Pesquisa**

LL.M. Direito Tributário

**Pedro Almeida Sampaio Lima**

**O IMPOSTO SOBRE A RENDA DO NÃO RESIDENTE**

**São Paulo**

**2011**

Pedro Almeida Sampaio Lima

## **O Imposto sobre a Renda do Não Residente**

Monografia para conclusão de curso LL.M. Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para obtenção do respectivo título.

Área de Concentração: Imposto de Renda

Orientadora: Julia de Menezes Nogueira

**São Paulo**

**2011**

Lima, Pedro Almeida Sampaio

O Imposto sobre a Renda do Não Residente / Pedro Almeida Sampaio Lima; orientadora Julia de Menezes Nogueira – São Paulo: Insper, 2011.

124 f.

Monografia (LL.M. Direito Tributário. Área de concentração: Imposto de Renda) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Imposto de Renda 2. Não residente

## FOLHA DE APROVAÇÃO

Pedro Almeida Sampaio Lima  
O Imposto sobre a Renda do Não Residente

Monografia para conclusão de curso LL.M. Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para obtenção do respectivo título.

Área de Concentração: Imposto de Renda

Aprovado em: \_\_\_\_\_

### Banca Examinadora

Nome: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## RESUMO

LIMA, Pedro Almeida Sampaio. **O Imposto sobre a Renda do Não Residente**. 2011. 124f. Monografia (LL.M.) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2011

A Constituição Federal confere à União a competência para tributar “renda e proventos de quaisquer natureza”. Como regra geral, para que o não residente possa sofrer a tributação pelo Imposto sobre a Renda, a legislação tributária impõe à fonte pagadora dos rendimentos a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

A própria Constituição legitima a adoção do mecanismo de retenção na fonte do referido tributo ao prever, expressamente, tal sistemática de arrecadação nos seus arts. 157 e 158, I.

Muito embora o tratamento dispensado seja diferenciado, a instituição do Imposto sobre a Renda dos não residentes, está igualmente sujeita a observar os princípios esculpidos na Constituição Federal, tais como a pessoalidade, capacidade contributiva, progressividade, generalidade e universalidade. A sistemática peculiar de operacionalizar a tributação não significa que os conceitos e princípios aplicáveis sejam diferentes daqueles aplicáveis aos residentes fiscais.

O conceito de “renda” previsto na Constituição Federal deve ser interpretado em conjunto com o Código Tributário Nacional, podendo se afirmar que a definição de renda se resume a “acréscimo patrimonial”. Tal definição deve ser a mesma para o não residente.

Tendo em vista a impossibilidade de se verificar o incremento do patrimônio de alguém que não é residente fiscal no Brasil, a legislação fiscal brasileira presume-o, deixando a cargo dos tratados e convenções internacionais equalizar tal situação a fim de se tributar o efetivo incremento de riqueza e não o patrimônio do não residente.

Com efeito, os tratados internacionais, no papel de equalizar as situações em que o Estado Brasileiro presume acréscimo patrimonial do não residente, devem ser introduzidos no ordenamento jurídico pátrio pelo poder legislativo e, a nosso ver, tem força de lei ordinária.

A fim de que o não residente seja tributado no Brasil, faz-se necessária a verificação de algum elemento de conexão, o qual pode ser objetivo ou subjetivo. O elemento de conexão objetivo diz respeito à fonte produtora do rendimento. Com efeito, caso tal fonte se localize no Brasil, o Estado brasileiro se reveste do direito de tributar tal rendimento.

Para cada tipo de rendimento há uma tributação específica a qual, em regra, é operacionalizada mediante a imposição à fonte pagadora da condição de responsável tributário e, por conseguinte, sujeito passivo da obrigação tributária, podendo a alíquota do tributo ser agravada dependendo do local de residência do beneficiário do rendimento.

Por fim, vale mencionar que, em função de políticas econômicas, há regras específicas e benefícios aplicáveis aos não residentes que investem no mercado financeiro e de capitais brasileiros.

imposto de renda – não residentes – elementos de conexão – tratados internacionais

## ABSTRACT

LIMA, Pedro Almeida Sampaio. **Income Tax on Non-residents**. 2011. 124p. Scientific Paper (LL.M.) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2011

The Federal Constitution grants to the Union the right to tax “income and other earnings of any nature”. Concerning to non-residents, as a general rule, tax legislation imputes to the income source the liability to collect income tax.

Constitution itself legitimates the adoption of the withholding income tax mechanism, by, expressly, provides such situation in its arts. 157 and 158, I.

Although the unlike treatment, the institution of income tax for non-residents is also subject to tax principles provided in the Constitution, such as personality, ability to pay, progression and universality. This peculiar system does not mean that the concepts and principles are different from those applicable to tax residents.

The concept of “income” set forth in the Constitution must be interpreted in accordance with the one provided in the National Tax Code. As a consequence we can say that “asset increase” summarizes the definition of “income”. Such understanding is also applicable to non-residents.

However, considering that is not possible to verify the asset increase of a non-resident, domestic tax legislation presumes it, assuming that the International Tax Conventions shall be in charge of equalizing such situation (tax only the effective asset increase).

Therefore, the international tax treaties, on their role of equalizing situations that Brazilian State presumes the non-resident asset increase, must be introduced in the Brazilian Law by the Legislative Branch and, in our view, should be in force as an ordinary law.

A connecting element, objective or subjective, between the non-resident and the Brazilian State, is necessary in order for the non-resident to be subject to taxation in Brazil. The objective connecting element is related to the income source location, what means that, if the income source is located in Brazil, the Brazilian State can claim the right to tax such income.

For each type of non-resident income, there is a specific taxation, which is, in a general rule, implemented by imposing to income source the liability of withholding the tax. Note that the withholding tax rate may be higher depending on the beneficiary residency location.

Finally, due to economic policies, there are specific rules and benefits applicable to non-residents who invest in the Brazilian financial and stock markets.



# SUMÁRIO

<b>I.</b>	<b>INTRODUÇÃO E ATUALIDADE DO TEMA</b> .....	<b>11</b>
<b>II.</b>	<b>CONCEITO CONSTITUCIONAL E LEGAL DE RENDA</b> .....	<b>13</b>
II.1.	A CONSTITUIÇÃO E O IMPOSTO SOBRE A RENDA .....	13
II.1.1.	<i>Competência Tributária</i> .....	13
II.1.2.	<i>Materialidade do Imposto sobre a Renda</i> .....	15
II.1.3.	<i>Renda como Bem ou Fato Jurídico?</i> .....	19
II.1.4.	<i>Princípios da Pessoalidade e da Capacidade Contributiva</i> .....	21
II.1.5.	<i>Princípios da Progressividade, Generalidade e Universalidade</i> .....	22
II.2.	O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	24
II.2.1.	<i>Considerações Gerais</i> .....	24
II.2.2.	<i>“Renda-produto” e “Renda-acrécimo”</i> .....	25
II.2.3.	<i>Conceito de “Patrimônio”</i> .....	29
II.2.4.	<i>Aquisição da Disponibilidade Econômica e Jurídica da Renda</i> .....	32
II.3.	ELEMENTOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA DA FONTE PAGADORA .....	36
II.4.	CONCEITO DE RENDA E RENDIMENTO.....	43
II.5.	O IMPOSTO DE RENDA NA FONTE E O CONCEITO DE RENDA .....	45
<b>III.</b>	<b>ELEMENTOS DE CONEXÃO</b> .....	<b>49</b>
III.1.	CONEXÕES SUBJETIVA E OBJETIVA .....	51
III.2.	PRINCÍPIOS DA UNIVERSALIDADE E TERRITORIALIDADE.....	54
<b>IV.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO</b> .....	<b>56</b>
IV.1.	AS TEORIAS MONISTAS E DUALISTAS .....	57
IV.2.	POSIÇÃO HIERÁRQUICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS .....	60
<b>V.</b>	<b>RESIDÊNCIA E DOMICÍLIO DA PESSOA JURÍDICA E PESSOA FÍSICA</b> .....	<b>62</b>
V.1.	PESSOA FÍSICA RESIDENTE: TERMOS INICIAIS E FINAIS DA RESIDÊNCIA FISCAL NO BRASIL .....	64
V.2.	PESSOA JURÍDICA NÃO DOMICILIADA NO BRASIL.....	72
V.2.1.	<i>Nacionalidade da Pessoa Jurídica</i> .....	72
V.2.2.	<i>Domicílio da Pessoa Jurídica</i> .....	73
V.2.3.	<i>Estabelecimentos Permanentes</i> .....	75
<b>VI.</b>	<b>REGRAS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS POR NÃO RESIDENTES NO BRASIL</b> .....	<b>81</b>
VI.1.	TRATADOS INTERNACIONAIS E CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.....	81
VI.2.	RENDIMENTOS DE CAPITAL .....	82
VI.2.1.	<i>Dividendos</i> .....	82
VI.2.2.	<i>Lucros Apurados por Estabelecimentos Permanentes</i> .....	84

VI.2.3.	<i>Juros de Financiamento</i> .....	84
VI.2.4.	<i>Aluguel e Arrendamento</i> .....	88
VI.2.5.	<i>Juros sobre Capital Próprio (JCP)</i> .....	89
VI.2.6.	<i>Ganho de Capital</i> .....	90
VI.3.	RENDIMENTOS DO TRABALHO .....	102
VI.4.	MÉTODOS PARA SE ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	108
<b>VII.</b>	<b>REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR NÃO</b>	
	<b>RESIDENTES NO MERCADO FINANCEIRO E DE CAPITAIS .....</b>	<b>111</b>
VII.1.	REGIME GERAL DE TRIBUTAÇÃO .....	111
VII.2.	BENEFÍCIOS APLICÁVEIS: REGIME ESPECIAL E A RESOLUÇÃO CMN 2689.....	112
VII.3.	PROBLEMÁTICAS NA APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS: APLICAÇÃO DE REGRAS ESPECIAIS DE ACORDO COM A NATUREZA DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS OU RECINTO EM QUE SÃO NEGOCIADAS?.....	114
<b>VIII.</b>	<b>NÃO RESIDENTES COM TRIBUTAÇÃO AGRAVADA EM VIRTUDE DO LOCAL DE</b>	
	<b>RESIDÊNCIA .....</b>	<b>115</b>
VIII.1.	CONCEITO DE “PAÍSES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA” NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.....	115
VIII.2.	CONCEITO DE “REGIME FISCAL PRIVILEGIADO” .....	118
<b>IX.</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>120</b>
<b>X.</b>	<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>122</b>

## **I. INTRODUÇÃO E ATUALIDADE DO TEMA**

A relevância do mercado brasileiro no cenário internacional tem, a cada ano, sido mais determinante para que o investidor estrangeiro, principalmente empresas transnacionais, reconheçam o Brasil como um porto seguro para seus investimentos.

Em que pese, nos últimos anos, a atuação significativa do Brasil, no cenário internacional, como um exportador de capital, o histórico dos fluxos de investimento aponta para um país, preponderantemente, importador de capital.

O fortalecimento da economia e um sólido mercado financeiro e de capitais tornaram o Brasil mais atrativo para investimentos externos. Com o aparente fim dos impactos internos da recente crise financeira internacional, o país demonstrou ter uma economia estável, sendo um dos países que menos foram atingidos pelo abalo na economia mundial.

Ademais, projetos de infraestrutura, como aqueles previstos no Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) ou ainda, aqueles necessários para receber eventos esportivos de grande vulto despertam o interesse de investidores estrangeiros.

Muito embora todos os atrativos econômicos mencionados, o investidor deve considerar, em sua decisão de investimento, aspectos regulatórios e, principalmente, tributários, os quais podem representar instrumentos incentivadores ou, por vezes, desestimuladores do ingresso do capital estrangeiro.

Destarte, mister se faz que o investidor estrangeiro conheça e avalie os impactos tributários sobre os recursos aportados no Brasil, a fim de avaliar a viabilidade do investimento.

Nesta seara, o tema proposto tem por objetivo desenvolver o estudo da tributação, pelo Imposto sobre a Renda, do não residente no Brasil. Um tema ainda não muito explorado na doutrina pátria, mas que dada a sua relevância e atualidade, merece ser estudado de forma mais aprofundada.

Em um mundo extremamente globalizado, para melhor compreensão do tema e no intuito de entender os princípios e regras da tributação do não residente no Brasil, nada mais importante do que se valer do estudo do direito tributário comparado bem como do direito tributário internacional.

Assim, o presente estudo, a fim de percorrer o caminho e alcançar o objetivo ora proposto - a análise da tributação, pelo Imposto sobre a Renda, do não residente fiscal no Brasil - partirá do estudo e análise das regras constitucionais, do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária, valendo-se, também, quando oportuno, de conceitos alienígenas e do direito tributário internacional, os quais contribuirão para enriquecer a análise do tema.

Vale mencionar ainda que o tema é, de todo, pertinente com as matérias ministradas no presente curso, uma vez que, além da relevância econômica do assunto, a discussão e a análise a ser desenvolvida é, sobretudo, de cunho jurídico-tributário.

## **II. CONCEITO CONSTITUCIONAL E LEGAL DE RENDA**

### **II.1. A CONSTITUIÇÃO E O IMPOSTO SOBRE A RENDA**

#### **II.1.1. Competência Tributária**

A proposta do presente estudo é analisar sob o ponto de vista da legislação pátria a tributação do não residente no Brasil pelo Imposto sobre a Renda. Isto não significa que não nos valeremos, em alguns momentos, do direito comparado como paradigma, o que é de todo útil para enriquecer o presente estudo.

A análise da tributação do não residente pelo Imposto de Renda deve percorrer aspectos conceituais acerca da incidência do referido tributo. O ponto de partida de nossa investigação é a Constituição Federal (CF).

A Constituição, como carta política do Estado Democrático de Direito, estabelece a competência de cada ente da federação para a instituição de tributos. Vale mencionar que a Constituição Federal não institui tributos, mas apenas delimita os contornos gerais nos quais os entes políticos poderão exercer ou não o seu poder arrecadatório.

Destarte, neste primeiro momento nos deteremos a entender tais contornos, o que é de extrema importância para o presente estudo, uma vez que cabe ao exegeta, como cientista do direito, definir tais limites a fim de evitar erros e inconsistências na análise ora proposta.

Com efeito, a Constituição Federal confere à União, aos Estados e aos Municípios<sup>1</sup> a autorização para a instituição de tributos. A atuação do ente político se limita à competência conferida pela Lei Maior, sendo defeso à União, Estados e Municípios, ao seu bel prazer, legislar acerca de matéria tributária que não seja de sua competência. Neste mister, são válidos os comentários de Antônio Roque Carrazza<sup>2</sup> ao diferenciar “poder tributário” de “competência tributária”:

---

<sup>1</sup> Muito embora os Municípios não pertencerem à Federação, a Constituição conferiu a estes competências tributárias, equiparando-os aos demais entes políticos. Desta forma trataremos os Municípios neste estudo como entes políticos, assim como os demais entes federativos (União e Estados).

<sup>2</sup> (Curso de Direito Constitucional Tributário, 2002, p. 428)

*“Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.”*

Além dos contornos das competências, há limitações gerais que os entes políticos devem observar, tais como o princípio da legalidade, anterioridade e outros que balizam e limitam a atuação dos entes federados.

Ao adotar um sistema rígido de competências, a Carta Magna excluiu a possibilidade de ingerência de um ente político na competência atribuída ao outro, o que acarreta segurança jurídica tanto ao contribuinte, como às próprias pessoas políticas, uma vez que estas tem asseguradas as suas fontes de arrecadação.

Na atribuição das competências, a Constituição se valeu de bens, negócios ou, simplesmente, fatos e atos jurídicos para definir a fonte de arrecadação de cada ente. No tocante aos impostos, dentre aqueles atribuídos à competência da União, encontra-se o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, conforme previsão do art. 153, I da CF<sup>3</sup>.

O Imposto sobre a Renda é por excelência uma das maiores fontes de arrecadação, e, no Brasil, esta fonte pertence à União<sup>4</sup>. Sem nos adentrar ainda na análise do conceito de renda, podemos adiantar que renda é incremento de riqueza e é coerente que o Estado pretenda participar do enriquecimento do contribuinte.

Neste contexto, o Imposto sobre a Renda tem papel fundamental no Estado Democrático de Direito, por ser uma das maiores fontes, se não a maior, de financiamento do Estado, uma vez que, para atingir os objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Constituição Federal, é vital assegurar aos entes políticos,

---

<sup>3</sup> *“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*(...)*

*III – renda e proventos de qualquer natureza;*

*(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso III:*

*I – será informado pelos critérios de generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”*

<sup>4</sup> Há se de considerar que a Constituição dispõe acerca da repartição das receitas tributárias, conforme definido em seus arts. 157 e 158.

fontes eficientes de arrecadação, e, neste bojo, encontra-se o Imposto sobre a Renda.

Importante consignar que a ânsia arrecadadora estatal deve sempre observar limites e seguir, estritamente, os mecanismos de arrecadação previstos em nosso Estatuto Fundamental de modo que o financiamento do Estado seja salutar e não prejudicial ao contribuinte.

### II.1.2. Materialidade do Imposto sobre a Renda

A doutrina não é pacífica no tocante à definição do critério material da regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda. Parte adota a posição no sentido de que os dispositivos constitucionais encerram em sua própria semântica o critério material da regra-matriz do tributo, dispensando qualquer outra definição; e parte sustenta que o dispositivo constitucional carece – para determinação do critério material da regra-matriz – de interpretação conjunta com a legislação infraconstitucional.

Roque Antonio Carrazza<sup>5</sup> é da posição de que competência tributária no Brasil e, por conseguinte, a definição do fato gerador do Imposto sobre a Renda, é assunto exclusivamente constitucional, *in verbis*:

*“Sublinhamos, por vir a pêlo, que competência tributária, no Brasil, é assunto exclusivamente constitucional. Em vão buscaremos, pois, em normas infraconstitucionais (que Massimo Severo Gianinni chama de ‘normas subprimárias’) diretrizes a seguir para a criação ‘in abstracto’ de tributos. Nesse particular elas podem, quando muito, explicitar o que se encontra implícito na Constituição, sem, no entanto, agregar-lhe ou subtrair-lhe algo de substancialmente novo.”*

José Artur Lima Gonçalves<sup>6</sup>, na mesma esteira, é incisivo em sua posição, argumentando que:

*“A Constituição, no art. 153, III outorga competência à União para instituir imposto sobre a renda. Limita-se ela a esta singela referência: ‘renda e proventos de qualquer natureza’  
(...)  
Admitir o contrário implica conferir ao legislador infraconstitucional competência para bulir com o âmbito das próprias competências tributárias impositivas constitucionalmente estabelecidas (...).”*

<sup>5</sup> Imposto Sobre a Renda, 2009, p. 33

<sup>6</sup> Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais, 1997, p. 170-171

*A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo de renda por ela – Constituição - pressuposto”.*

Paulo Ayres Barreto<sup>7</sup>, do mesmo modo, sustenta que as normas constitucionais não são flexíveis ou abertas. Confira-se:

*“Destarte, não é livre o legislador infraconstitucional para dar a feição que lhe convém ou lhe parece mais adequada, aos conceitos constitucionais referidos.*

*(...)*

*Podemos afirmar que a discriminação das competências tributárias, na Constituição de 1988, foi plasmada mediante um conjunto de regras que, por intermédio da fixação de conceitos determinados, e não tipos (abertos, flexíveis), estabeleceu e, ao mesmo tempo, delimitou o espaço de atuação legislativa dos entes políticos na instituição de tributos.*

*(...)*

*Não se pode olvidar que as normas que estabelecem a competência tributária não contemplam caráter aberto. Se assim fosse, o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas teria sido em vão. Teria ele discriminado competências para nada discriminar. É preciso dar consequência jurídica às regras constitucionais que demarcam a competência impositiva, sob pena de esvaziar-lhes completamente o conteúdo, sentido e alcance.”*

Em que pese os argumentos mencionados anteriormente, podendo-se até dizer ser este o posicionamento majoritário da doutrina, no entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>8</sup>, o campo de incidência do Imposto sobre a Renda descrito no art. 153, III da CF somente pode ser delimitado em conjunto com o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). No seu entender, o referido dispositivo do CTN tem função complementar à norma constitucional.

*“Em última análise, a função do art. 43 é complementar o que a Constituição dispõe no inciso III do seu art. 153, (...), **fixando o art. 43 os limites do próprio campo de incidência desse imposto.***

*Em outras palavras, o art. 43 da lei complementar explicita o que está meramente implícito na discriminação constitucional dessa competência tributária.*

*(...)*

*E a verdade, também, é que, por destoarem dele [art. 43 do CTN], diversas disposições de leis ordinárias carecem de valor jurídico, inserindo-se **naquilo que se chama de ‘inconstitucionalidade indireta’, exatamente, por representarem contrariedades com norma que é complementar da Constituição e que tem a única função de definir o que pode ou não ser feito segundo a própria Constituição, no exercício do poder tributário.**”*  
(grifos nossos)

<sup>7</sup> O Tratamento Transnacional nos Preços de Transferência e seus Limites Constitucionais, 2009, p. 134 e 136

<sup>8</sup> Fundamentos do Imposto de Renda, 2008, p. 282



Tal posição nos parece a mais correta. Destaque-se que a lei complementar tem, entre as suas funções precípua, a de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, nos termos do art. 146, III, “a” da Carta Magna.

A própria definição de renda no CTN, conforme analisaremos mais adiante, contém conceitos que somente podem ser interpretados em conjunto com a legislação ordinária, como, por exemplo, o conceito de patrimônio.

Ademais, no voto do julgamento ao Recurso Extraordinário 201.465-6-MG<sup>9</sup>, referente ao Imposto sobre a Renda incidente sobre a correção monetária de balanço, o Ministro Nelson Jobim, enfrentando a questão da definição de renda, sustentou que o conceito constitucional carece das definições contidas nas leis infraconstitucionais. “*In verbis*”:

*“No que nos interessa, o CTN delimita o fato gerador do IR na ‘Art. 43. ... aquisição da disponibilidade econômica e jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.’*

*(...)*

*Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica de enumeração taxativa.*

*(...)*

*Insisto.*

*Isso tudo demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei.*

*Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de ‘LUCRO REAL’.*

*Não tem nada de material ou essencialista.*

*É um conceito legal.*

*Não há LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA (...).*

*O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal.*

*Leio em ALIOMAR BALLEIRO: ‘o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação’.*

*Está no CTN como sendo ‘o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos’.*

*Para efeitos tributários, não há que se falar em LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.” (grifo nosso)*

Resta claro que o Ministro Jobim adotou a denominada corrente “legalista”. De acordo com esta corrente, cabe ao legislador ordinário definir o que

<sup>9</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 201.465-6, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 02 de maio de 2002 (www.stf.jus.br).

seja renda. Contudo, não nos parece que tal corrente expresse o melhor rigor técnico necessário para a definição de renda, uma vez que o legislador ordinário não pode, ao seu bel prazer, estabelecer o que é ou não é renda.

Com efeito, a nosso ver, adotar a teoria “legalista” e concordar que o legislador ordinário tenha total liberdade para definir o fato gerador do referido imposto, não é a posição mais acertada. Neste diapasão, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que a corrente legalista “*levada a extremo, poderia considerar renda algo que renda não é na realidade fenomênica, inclusive andar a pé na Rua Direita*”<sup>10</sup>.

Não obstante, entendemos como correta a interpretação no sentido de que há discricionariedade da lei ordinária para a definição de renda nos limites da competência e contornos estatuídos pela Constituição Federal em conjunto com o art. 43 do Código Tributário Nacional. Com efeito, somos da posição de que não é correto sustentar que a Constituição Federal encerra em sua própria semântica o critério material do fato gerador do Imposto sobre a Renda.

Neste sentido, Julia de Menezes Nogueira<sup>11</sup>, citando as palavras de Henry Tilbery, comenta que o art. 43 do CTN “*descreve a figura do ‘Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza’ e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico do termo, compete à lei federal ordinária que não pode extravasar dessa delimitação, mas por outro lado não precisa exaurir o campo demarcado*”.

Diante do exposto, concluí-se que seja mais correta a posição de que o art. 43 do CTN complementa e integra o conceito constitucional de renda para fins de delimitação da competência do ente tributante, sendo que a lei ordinária pode, nos limites dos conceitos da Constituição e do CTN, definir a base de cálculo (critério quantitativo da hipótese de incidência) e alíquota do imposto (consequente do critério quantitativo da hipótese de incidência).

---

<sup>10</sup> Fundamentos do Imposto de Renda, 2008, p. 181

<sup>11</sup> Imposto Sobre a Renda na Fonte, 2007, p. 77

### II.1.3. Renda como Bem ou Fato Jurídico?

Ao analisarmos o já citado art. 153, I, da CF, deparamo-nos com o primeiro obstáculo, cuja transposição exige cautela e uma diligente técnica interpretativa adotada a fim de se obter a melhor inteligência do dispositivo constitucional. Neste ponto, indaga-se: pretendeu a Constituição conferir competência à União para tributar os bens jurídicos renda e “proventos de qualquer natureza” ou o fato jurídico de “auferir renda” ou “auferir proventos de qualquer natureza”?

Na opinião de José Artur Lima Gonçalves<sup>12</sup>, *“a necessária conexão, ao substantivo ‘renda’, do verbo ‘auferir’ (inquestionavelmente aceito como o mais adequado à hipótese) implica que só pode ser obrigado a pagar esse tributo a pessoa que concretamente realizou o fato significado por tal verbo, ou seja, aquele que auferiu a renda”*. Tal posição denota que a CF pretendeu tributar a pessoa que efetivamente auferiu a renda e não a renda em si.

Destacamos que esta discussão é de suma importância para o desenvolvimento do presente estudo, uma vez que o pressuposto definido a seguir dará fundamento à análise da tributação do não residente. Isto significa dizer que, se assumirmos como premissa que a Carta Magna pretendeu tributar a pessoa que auferiu rendimentos, ruir-se-ia todo o sistema de tributação atual pelo Imposto sobre a Renda do não residente, qual seja, a tributação mediante a retenção na fonte pagadora dos rendimentos.

Bens jurídicos, nas palavras de Washington de Barros Monteiro<sup>13</sup>, *“são valores materiais ou imateriais que podem ser objeto de uma relação de direito. O vocábulo, que é amplo no seu significado, abrange coisas corpóreas e incorpóreas, coisas materiais ou imponderáveis, fatos e abstenções humanas”*. Nas palavras do mesmo autor, os fatos jurídicos são *“acontecimentos em virtude dos quais nascem, subsistem e se extinguem as relações jurídicas”*.

Parece-nos mais acertado considerar “renda e proventos de qualquer natureza” como bens e não como fatos jurídicos, pelos motivos a seguir aduzidos.

---

<sup>12</sup> Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais, 1997

<sup>13</sup> Curso de Direito Civil, 2001, p. 144 e 185

Com efeito, somos da posição que não é correto sustentar que se deva interpretar, implicitamente e juntamente ao vocábulo “renda” ou “proventos”, o verbo “auferir” ou “perceber”, pois a partir desta interpretação, seria defeso ao ente tributante impor à fonte pagadora de qualquer rendimento a obrigação de recolher o Imposto de Renda na Fonte como sujeito passivo da obrigação, uma vez que a fonte pagadora não auferiu ou percebeu renda, pelo contrário, dispôs de parte de seu patrimônio para pagar rendimentos para outrem.

A adoção desta posição acarretaria em negar a possibilidade da instituição do Imposto de Renda da Fonte, tornando inócuo o disposto nos arts. 157, I e 158, I da Constituição<sup>14</sup>. Da análise dos referidos dispositivos constitucionais verifica-se que, ao tratar da repartição de receitas tributárias, a Constituição Federal menciona explicitamente o Imposto sobre a Renda na Fonte, o que, a nosso ver, legitima a adoção deste mecanismo de arrecadação.

Neste particular, os dispositivos mencionados determinam que o Imposto Retido na Fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados e Municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem devem ser destinados a eles.

Destaque-se que os referidos artigos dão fundamento à interpretação de que é possível figurar como sujeito passivo da obrigação tributária aquele que não auferiu a renda - neste caso, a fonte pagadora - pois o que se pretende efetivamente tributar é o bem jurídico renda e não o ato de “auferir renda”.

Por óbvio, o sujeito passivo deve ter um nexo lógico com a renda tributada, o que é o caso da fonte pagadora.

---

<sup>14</sup> “Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;  
(...)

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;”

Esta foi a premissa adotada por Julia de Menezes Nogueira<sup>15</sup>, ao afirmar que *“como não é imprescindível a escolha do verbo auferir para acompanhar o bem ‘renda’, na hipótese de incidência desse tributo, também não é obrigatória a escolha, pelo legislador, daquele que auferir a renda, para figurar no pólo passivo da obrigação tributária”*.

Diante do exposto, conclui-se que é possível que a fonte pagadora figure como sujeito passivo na obrigação tributária no tocante ao Imposto sobre a Renda. Assim, o objeto de tributação é o bem jurídico “renda” e não o fato jurídico de “auferir renda”.

#### **II.1.4. Princípios da Pessoalidade e da Capacidade Contributiva**

Os princípios da “capacidade contributiva” e da “pessoalidade” são princípios explícitos da Constituição Federal, consagrados no art. 145, § 1º da referida norma, mediante o qual os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba<sup>16</sup>, ao impor que os impostos tenham “caráter pessoal”, a Constituição Federal *“esta postulando incessante empenho do legislador, no sentido de aprimorar a legislação, para ir atendendo às peculiaridades, características e singularidades dos contribuintes, de modo a considerar suas diferenças – de cunho econômico – fazendo com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais.”*

Ressalvamos que o princípio da “capacidade contributiva”, no caso de retenção na fonte, deve ser aplicado ao beneficiário do rendimento. Não faz sentido avaliar a capacidade contributiva da fonte pagadora, uma vez que a retenção, em regra, deve ser uma antecipação do Imposto sobre a Renda devido pelo efetivo contribuinte, qual seja, o beneficiário do rendimento.

Os princípios da “pessoalidade” e da “capacidade contributiva” ratificam no direito tributário o princípio da igualdade esculpido no art. 5º, *caput*, da CF,

---

<sup>15</sup> Imposto Sobre a Renda na Fonte, 2007, p. 62

<sup>16</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 2004, p. 143

determinando que os entes tributantes atentem para a situação individual do contribuinte.

Contudo, é importante mencionar que os princípios da “capacidade contributiva” e da “pessoalidade” devem ser observados pelo ente tributante independente de o sujeito passivo ser residente ou não no Brasil. Ou seja, muito embora estes princípios sejam corolário do art. 5º da Constituição, não se tratam de direitos e garantias individuais do contribuinte não residente. Portanto, estes são princípios direcionados ao ente tributante, os quais devem observá-los independentemente de quem seja o contribuinte de fato, inclusive, em relação ao não residente, o qual, em regra, não está acobertado pelos direitos e garantias individuais previstos no art. 5º da Constituição.

Ao tratarmos da sujeição passiva da obrigação tributária retomaremos este assunto para a análise da aplicação deste princípio no caso de responsabilidade tributária da fonte pagadora.

#### **II.1.5. Princípios da Progressividade, Generalidade e Universalidade**

Dispõe o art. 153, III, § 2º da Constituição que o Imposto sobre a Renda será informado pelos critérios de “generalidade”, da “universalidade” e da “progressividade”.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>17</sup>, em longa dissertação acerca do tema, baseando-se na melhor doutrina, sublima tais “critérios” ao patamar de princípios, ressalva o autor que:

*“Ademais, a generalidade, a universalidade e a progressividade serem princípios não deriva da terminologia do texto constitucional nem da sua localização topográfica, haja vista que, como já notado, o dispositivo não contém a palavra ‘princípio’ (...). Não obstante esses ‘critérios’ serem princípios decorre dos valores superiores neles contidos, orientador de toda a legislação sobre o tributo, como se pode notar pelo comando constitucional de que o imposto de renda ‘será informado’ por eles, em que o verbo ‘informar’ contém e exprime todo o sentido de orientação estrutural e necessidade de subserviência das normas, que os princípios apresentam.”*

O princípio da “generalidade” tem como contraposto o princípio da “seletividade”. Isto significa que a norma que dispõe acerca do Imposto sobre a

---

<sup>17</sup> Fundamentos do Imposto de Renda, 2008, p. 250

Renda deve ser de caráter geral, tratando de modo igual quaisquer renda e acréscimos patrimoniais.

Neste mister, a Constituição determina que, em nenhuma hipótese o Imposto sobre a Renda pode ter caráter extrafiscal, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto sobre Operações Financeiras, os quais, além de fonte de financiamento para o Estado, são instrumentos de política econômica<sup>18</sup>.

O princípio da progressividade, corolário do princípio da capacidade contributiva, tem previsão apenas para o Imposto sobre a Renda (art. 153, § 2º, I), e para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (arts. 156, § 1º, e 182, § 4º, II)<sup>19</sup>. Nas palavras de José Afonso da Silva<sup>20</sup>, *“imposto progressivo é aquele cuja alíquota aumenta à medida que aumenta o ingresso ou a base imponible”*.

Por derradeiro, o princípio da universalidade diz respeito à totalidade do patrimônio do contribuinte. Ou seja, para se verificar o incremento de riqueza é necessário se verificar a universalidade de bens, direitos e obrigações do contribuinte, e não apenas o aumento de riqueza em situações ou eventos isolados.

Nos dizeres de Roque Antônio Carrazza<sup>21</sup>, a universalidade deve ser entendida como *“um conjunto de entradas e saídas de valores no patrimônio do contribuinte. Noutras palavras, os rendimentos do contribuinte, para fins de tributação específica, devem ser encaradas globalmente, isto é, agregados a um todo.”*

Ressalte-se que os referidos princípios informadores e limitadores da atribuição das competências tributárias aos entes políticos são de suma importância na análise da tributação dos rendimentos dos não residentes, tema do presente estudo.

---

<sup>18</sup> A Constituição determina, por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo em função da essencialidade do produto (art. 153, §3º, I da CF).

<sup>19</sup> A progressividade prevista no art. 153, §4º, I possui caráter extrafiscal. A função precípua da progressividade deste caso é preservar a função social da propriedade, desestimulando a manutenção de propriedades improdutivas.

<sup>20</sup> Curso de Direito Constitucional Positivo, 2002, p. 696

<sup>21</sup> Imposto sobre a Renda, 2009, p. 44

Neste particular, são válidos os dizeres de Roberto Quiroga Mosqueira<sup>22</sup>:

*“Melhor explicando, o legislador constitucional exige que o legislador ordinário, ao exercer a sua competência tributária atinente ao IR, tribute a renda e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva, isto é, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino.”*

Os mesmos comentários referentes aos não residentes descritos no tópico anterior aplicam-se aos princípios da “progressividade”, “generalidade” e “universalidade”, no sentido que é defeso ao ente tributante deixar de aplicar tais princípios na instituição do Imposto sobre a Renda do não residente. Não há como se argumentar que tais princípios não são aplicáveis quando tratamos da tributação do não residente.

## **II.2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

### **II.2.1. Considerações Gerais**

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que a Lei 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional, apesar de formalmente criada como Lei Ordinária, foi recepcionada pela CF de 1988 com o *status* de Lei Complementar<sup>23</sup>.

Conforme já mencionado, o art. 43 do CTN dispõe acerca da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, qual seja:

*“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.  
(...)”*

<sup>22</sup> Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais, 1999, p. 142

<sup>23</sup> Neste sentido podemos citar o trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE 201.465-6 MG: “O CTN (L. 5.172, 25.10.1966), como lei complementar e assim recebida pela CF de 1988 (...)”, bem como dos dizeres de Ricardo Mariz de Oliveira em sua obra Fundamentos do Imposto de Renda:

*“Desta maneira, a autoridade da lei complementar promana da norma inserta na letra ‘a’ do inciso II do art. 146 do mesmo texto constitucional e da constatação, que se pode fazer, de que o art. 43 do CTN foi recepcionado porque não conflita com o inciso III do art. 153 da nova Constituição, dada a amplitude que o conceito de renda possuiu entre os economistas, financistas e juristas.”*



A partir deste artigo, iniciaremos a investigação e exploraremos, pormenorizadamente, cada princípio e os conceitos basilares da definição da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda.

Para se definir o critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, devemos partir da análise dos conceitos de “renda e proventos de qualquer natureza”. Como pressuposto, temos que renda é espécie do gênero “proventos de qualquer natureza”.

Com efeito, renda, assim como definido no próprio CTN, é o fruto do trabalho ou do capital. Exemplo clássico de fruto do trabalho é o salário e o do capital é o juro. “Proventos de qualquer natureza” é qualquer acréscimo patrimonial não compreendido no conceito de renda, como, por exemplo, a doação ou o ganho de capital.

### **II.2.2. “Renda-produto” e “Renda-acréscimo”**

É recorrente na doutrina, ao analisar o conceito de renda, a discussão acerca de qual corrente o ordenamento jurídico pátrio adotou. Das diversas teorias econômicas de renda, destacamos aqui duas, quais sejam, “renda-produto” e “renda-acréscimo”.

A teoria da “renda-produto” defende que renda seria somente o fruto ou o produto do trabalho ou do capital. Nesta seara, temos o salário, juros, aluguel, dividendos etc. A “renda-acréscimo”, por sua vez, tem que renda é todo o acréscimo patrimonial. Assim, doações e heranças também seriam renda.

Em que pese as diversas manifestações da doutrina em ambos os sentidos, ou seja, que o CTN adotou a “renda-produto” ou a “renda-acréscimo”, a nosso ver, a teoria da “renda-produto” está inserida na “renda-acréscimo”. O que implica em dizer que, caso a teoria adotada seja a “renda-acréscimo”, conseqüentemente, a “renda-produto” também está sendo aplicada.

Esta posição não é unânime na doutrina. Neste particular, são importantes os comentários de Luis Eduardo Schoueri, os quais passamos a reproduzir:

*“Cabe neste ponto registrar que, embora parte respeitável da doutrina extraia do comando acima reproduzido a ideia de que a renda sempre compreenderia um acréscimo patrimonial, tal entendimento não parece mandatário. É verdade que o inciso II se refere a acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, o que pressupõe que o inciso I também incluía acréscimos patrimoniais. Entretanto, não está dito que o inciso I compreende apenas os casos de acréscimos patrimoniais. Aquele primeiro inciso versa sobre a renda-produto, que pode, ou não, resultar em acréscimos patrimoniais. Há uma intersecção, que compreende os casos de renda-produto, que pode, ou não, resultar em acréscimos patrimoniais. Entretanto, assim como no inciso II haverá acréscimos patrimoniais que não são renda-produto (como o ganho de capital), também no inciso I poderá haver renda-produto que não se mede a partir de um acréscimo patrimonial. Assim, no caso de rendimentos pagos a não residentes, como visto acima, não se mede o acréscimo patrimonial, já que a tributação é instantânea, não havendo como comparar uma situação patrimonial anterior e outra posterior; a mera existência de renda-produto é suficiente para a tributação, independentemente de qualquer acréscimo.”*

O argumento de que a há situações em que não é possível se verificar o acréscimo patrimonial, a nosso ver, não deve ser considerado como fundamento válido para sustentar que a legislação brasileira, neste caso, adota apenas a teoria da “renda-produto”. Concordamos que não é possível se verificar a situação inicial e final do patrimônio do não residente que auferir rendimentos no Brasil, mesmo nos casos de ganhos de capital na venda de bens localizados no território brasileiro, uma vez que a totalidade dos bens e as suas mutações não são conhecidas.

Neste particular, poder-se-ia concluir, precipitadamente, que o ganho de capital do não residente representa um acréscimo patrimonial, e, desta forma poderia ser aplicada a teoria da “renda-acréscimo”.

Primeiramente, há de se deixar claro que o ganho de capital visto isoladamente não representa necessariamente acréscimo patrimonial. Para se verificar o efetivo acréscimo é necessário se apurar a totalidade do patrimônio e todas as operações de ganho e prejuízos de capital de um determinado período. Ou seja, poderíamos nos deparar com um eventual ganho isolado na alienação de um bem no Brasil, mas que pode não representar acréscimo se analisarmos todos os ganhos e perdas no período. Destarte, se neste mesmo período analisado o não residente apurou prejuízo na alienação de outro bem no exterior, o acréscimo patrimonial deveria levar em consideração também a perda na alienação do bem no exterior, prejuízo que pode até absorver o ganho no Brasil.

No caso do ganho de capital, como nos demais casos, há uma presunção de que houve um acréscimo patrimonial. Com efeito, é necessário entender que a tributação do não residente não ignora o acréscimo patrimonial, apenas o presume, tendo em vista a impossibilidade de se verificar o efetivo incremento riqueza, seja mediante o fruto do trabalho ou do capital, ou seja, mediante outros acréscimos patrimoniais.

Pretendemos demonstrar aqui é que não podemos assumir que, em virtude de não se conseguir verificar o patrimônio do não residente, devemos aplicar a teoria da “renda-produto”.

Na análise da tributação do não residente, dada a peculiar situação, o sistema tributário presume que rendimento, inclusive o ganho de capital, se configura em acréscimo patrimonial, restando aos tratados internacionais para se evitar a bitributação a função de equalizar esta situação, aplicando métodos de eliminação da dupla tributação.

Se assim não fosse, teríamos uma situação em que ao não residente seria dispensado um tratamento tributário mais benéfico que ao residente, uma vez que acréscimos patrimoniais, tais como doações e heranças, seriam considerados renda apenas para o residente, pois o conceito de renda para o residente seria de “renda-acréscimo”, enquanto que para o não residente, seria o de “renda-produto”. Esta situação não se coaduna com os princípios da capacidade contributiva, generalidade e universalidade.

Com efeito, somos da posição de que o produto do trabalho e do capital também acarreta aumento patrimonial, motivo pelo qual podemos sustentar que produto do trabalho e do capital é espécie de um gênero (“acrécimos patrimoniais”) mesmo no caso dos não residentes. Se assim não fosse, o inciso II do referido art. 43 não traria em sua redação “*proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*”. Esta redação nos induz ao entendimento que há outros tipos de acréscimos patrimoniais que não aqueles provenientes do produto do trabalho ou do capital, isto significa, pela lógica cartesiana, que os frutos do trabalho e do capital também são acréscimos patrimoniais.

Deste modo também entende Ricardo Mariz de Oliveira<sup>24</sup>, o qual comenta que:

*“Realmente, se proventos de qualquer natureza são entendidos como ‘os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior’, isto significa que tanto renda quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial, os proventos por esta sua própria definição contida no inciso II do art. 43, que lhes dá a característica (efeito produtor) de serem ‘acrécimos patrimoniais’, ao passo que as rendas também têm a mesma característica (o mesmo efeito produtor) porque o inciso II alude aos proventos como sendo os ‘demais acréscimos’ não provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (isto é, não provenientes da renda, tratada no inciso I), o que significa (em virtude da palavra ‘demais’) que não somente os proventos, mas também os produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (portanto, a renda), são fatores de acréscimo patrimonial.”*

No mesmo diapasão, são os dizeres de Alcides Jorge Costa<sup>25</sup>:

*“Antes de se passar aos problemas específicos da legislação brasileira, é interessante fazer um resumo do conceito mais abrangente de renda como acréscimo patrimonial porque é a ele que nossa lei adere. Seguindo a lição de John F. Due, renda é a soma algébrica do consumo da pessoa durante o período e do acréscimo patrimonial líquido do mesmo período, ambos expressos em dinheiro.”*

Note que a doação e a herança são hipóteses de acréscimo patrimonial que não provem do trabalho ou do capital e, sim, de um evento alheio que, do mesmo modo, gera acréscimo patrimonial.

Destarte, pode-se concluir que a essência do critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre renda está na verificação do incremento da riqueza do contribuinte, mediante o aumento do seu patrimônio. Uma vez verificado o aumento do patrimônio do contribuinte, estamos diante da hipótese de incidência do Imposto de Renda prevista no art. 43 do CTN.

Para se verificar incremento patrimonial, é necessário definir um período de comparação que se resume em marcos iniciais e finais, quais sejam, o saldo patrimonial de partida e o saldo final. Com efeito, o aumento de riqueza verificada em um dado período é o objeto de tributação.

---

<sup>24</sup> Fundamentos do Imposto de Renda, 2008, p. 41

<sup>25</sup> Estudos sobre o Imposto de Renda, 1994, p. 23

### II.2.3. Conceito de “Patrimônio”

Para a análise proposta neste capítulo, é necessário o estudo do conceito de patrimônio, corolário do princípio da “universalidade”. Não é possível analisar o acréscimo ou decréscimo patrimonial se o conceito de patrimônio não estiver devidamente definido em todos os seus contornos.

Tal conceito tem influência direta na definição do aspecto material e quantitativo da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda. Nos dizeres de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>26</sup>, “o conceito de ‘patrimônio’ quase chega à estatura de um princípio informador das definições do fato gerador e da base de cálculo do imposto de renda”.

Na acepção do direito civil, patrimônio é o conjunto de coisas e bens econômicos que sejam suscetíveis de aferição monetária. Neste diapasão, seguem as palavras de Washington de Barros Monteiro<sup>27</sup>:

*“Coisas e bens econômicos constituem o patrimônio da pessoa, natural ou jurídica. Mas, para que possam integrá-lo, preciso é sejam economicamente apreciáveis, idôneos à estimação pecuniária. Se não suscetíveis de aferição monetária, escapam ao raio de ação do direito. O dinheiro é, por assim dizer, seu denominador comum.”*

O conceito de patrimônio no tocante a uma pessoa natural é de mais fácil compreensão, pois não envolve muitas complexidades.

Para se apurar o patrimônio da pessoa natural, devemos considerar todos os seus bens e subtrair suas obrigações. Como exemplo, assumamos uma pessoa física que detenha uma casa cujo valor seja de R\$ 300 mil. Contudo, para a aquisição deste imóvel, a referida pessoa física obteve financiamento junto ao banco, cujo saldo a pagar no período em análise é de R\$ 200 mil. Não podemos considerar que o patrimônio seja de R\$ 300 mil, uma vez que a obrigação de R\$ 200 mil deve ser descontada. O que resulta em um patrimônio efetivo de R\$ 100 mil.

Consoante ao patrimônio da pessoa jurídica, devemos recorrer à ciência contábil para se apurar o patrimônio. Note que a própria legislação fiscal recorre à contabilidade para a apuração da base de cálculo do tributo em análise.

---

<sup>26</sup> Fundamentos do Imposto de Renda, 2008, p. 39

<sup>27</sup> Curso de Direito Civil, 2001, p. 145

Neste sentido são as palavras de Gilberto de Ulhôa Canto<sup>28</sup>:

*“Com efeito, a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404 de 15.12.1976), cujas normas sobre escrituração e apuração de resultados aplicam-se a todas as pessoas jurídicas, indica, no art. 178, que, ao fim de cada exercício social a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, demonstrações financeiras que expressem com clareza a situação do seu patrimônio e as mutações ocorridas no período, através de levantamento de balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstrativo do resultado do exercício e demonstração das origens e aplicações dos recursos (art. 176).”*

Vale mencionar que, com o advento da Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, as normas contábeis passaram a ter maior expressão no ordenamento jurídico. Há quem sustente que a referida norma introduziu ao direito um novo objeto de estudo – classificando-o como “Direito Contábil” - sob o argumento de que, a partir do momento que a referida lei outorgou às entidades que se destinam ao estudo e divulgação dos princípios contábeis a atribuição para expedir normas e pronunciamentos contábeis, tais pronunciamentos passaram a fazer parte do ordenamento jurídico.

Não é o objetivo do presente estudo detalhar as normas contábeis para se obter o conceito mais acurado de patrimônio da pessoa jurídica.

O que é importante para a análise proposta é estudar o conceito de patrimônio do não residente para fins de determinação do critério quantitativo da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda. Com efeito, indaga-se: já que não é possível que o ente tributante verifique a situação do patrimônio do não residente, pode este presumir que o rendimento ou qualquer outro acréscimo percebido no Brasil se trata de acréscimo patrimonial?

Poder-se-ia alegar, como o fez Luís Eduardo Schoueri no texto citado alhures, que, no tocante aos não residentes, o conceito de renda aplicável é o de “renda-produto”, o que nos parecer ser uma tentativa de adaptar o conceito de renda a um mecanismo de arrecadação (“tributação na fonte”). Contudo, entendemos que esta não é a maneira mais acurada de análise, uma vez que ao exegeta cabe analisar as situações fáticas à luz dos princípios e conceitos constitucionais e não os

---

<sup>28</sup> Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery), 1994, p. 36-37

princípios e conceitos sob a óptica das situações práticas com que nos deparamos – no caso, como tributar o não residente.

Está claro que o que o Código Tributário Nacional pretende tributar é o acréscimo patrimonial e que renda, assim definida como o produto do trabalho ou do capital, também é acréscimo patrimonial. Este conceito também se aplica ao não residente. Contudo, quando tratamos do não residente os princípios e os conceitos constitucionais e do CTN devem ser interpretados em harmonia com outros conceitos e princípios constitucionais como a soberania, independência nacional e igualdade entre os Estados, previstos nos arts. 3º e 4º da Constituição.

Note que em função destes princípios, principalmente o da soberania<sup>29</sup>, o ente tributante, ao instituir o Imposto sobre a Renda na Fonte para os rendimentos de fonte brasileira auferidos por não residentes, presume que tal renda está acarretando acréscimo patrimonial para o não residente. Esta presunção, entretanto, deve buscar ser equalizada pelo Direito Tributário Internacional, mediante tratados internacionais firmados entre o Estado de residência do beneficiário e o Brasil.

Mesmos nos casos de ganho de capital auferidos por não residentes, o acréscimo do patrimônio é presumido, uma vez que não se pode considerar, isoladamente, o ganho na alienação de um bem.

Daí se justifica a obrigação do Estado Brasileiro em buscar firmar acordos internacionais a fim de aplicar ao não residente os princípios da capacidade contributiva, progressividade, generalidade e universalidade.

Como já estudamos, o Imposto sobre a Renda é pautado nestes princípios. Assim, não se pode dizer que para o não residente seja diferente. Ou seja, não se pode dizer que tais princípios não são aplicáveis ao não residente, uma vez que são dirigidos ao ente tributante, o qual deve observá-los, independentemente do contribuinte de fato ser ou não residente fiscal no Brasil.

Tributar o não residente de forma permanente sem oferecer mecanismos, mediante tratados internacionais, para efetivamente tributar o seu acréscimo

---

<sup>29</sup> Soberania não somente em relação ao Estado brasileiro, mas considerando que os outros Estados também são soberanos, ao passo que o Estado brasileiro não pode ter acesso ao patrimônio de residentes fiscais de outro estado.

patrimonial, seria desconsiderar: **(i)** os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, tendo em vista não levar em consideração a efetiva condição individual do contribuinte; **(ii)** o princípio da universalidade, pois não toma como parâmetro a totalidade do patrimônio efetivo do contribuinte; e, por fim, **(iii)** o princípio da generalidade, havendo quem sustente que não considerar este princípio implica em tratar o Imposto sobre a Renda como um imposto seletivo, ou seja, no caso, haveria tratamento desigual para o residente e o não residente.

Neste ponto, são pertinentes as palavras de Julia de Menezes Nogueira<sup>30</sup>:

*“A tributação de determinados rendimentos, tais como ganhos de capital na alienação de imóveis, pelo IR-Definitivo, ou rendimentos de aplicações financeiras, pelo IRF-Exclusivo, implica tratamento seletivo e diferenciado desses valores, que são submetidos a alíquotas especiais.*

*Além disso, na maioria dos casos, as alíquotas desses tributos são únicas, razão pela qual as respectivas normas acabam por não respeitar a diretriz da progressividade.*

*Por fim, nas hipóteses de tributação exclusiva ou definitiva, não se permitem – salvo raras exceções – dedução de despesas do montante dos rendimentos, ou estas são permitidas em extensão mínima (...). Infringe-se assim limitação imposta pelo conceito de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, já que a vedação de deduções implica tributação do patrimônio.”*

É claro que firmar um tratado internacional não depende somente do Estado Brasileiro. Contudo, este deve, no que for possível, envidar os seus melhores esforços para firmar o maior número de tratados a fim de que se observe os princípios constitucionais (capacidade contributiva, progressividade, generalidade e universalidade) também para o não residente.

#### **II.2.4. Aquisição da Disponibilidade Econômica e Jurídica da Renda**

Passemos a tratar agora do aspecto temporal da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda. Dispõe o art. 43 do CTN que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Primeiramente, deve-se analisar o termo “disponibilidade”. Este termo nos traz à memória o conceito de propriedade descrito no art. 1.228 do Código Civil, qual seja:

---

<sup>30</sup> Imposto Sobre a Renda na Fonte, 2007, p. 142



*“Art. 1.228 – O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e **dispor** da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (grifo nosso)*

Ao estudarmos o termo “disponibilidade” contido no art. 43 do CTN, não podemos nos olvidar do conceito de propriedade. Além de usar e gozar, um dos atributos da propriedade é dispor, o que significa poder alienar o bem a qualquer título e a qualquer momento.

Neste sentido, são as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>31</sup>:

*“Ora, sob qualquer ângulo, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa de renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial) ou os direitos de usá-los e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.”*

Desta feita, resta claro que a disponibilidade se dá quando o beneficiário detém o poder de alienar o objeto da renda que pode ser dinheiro, título de crédito ou outro bem material ou imaterial.

Superada esta análise, resta agora o estudo da melhor interpretação para “disponibilidade jurídica” ou “disponibilidade econômica”, o que é, certamente, uma tarefa mais árdua.

José Luiz Bulhões Pedreira<sup>32</sup>, analisando o tema, comenta que:

*“A expressão ‘disponibilidade jurídica’ surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto para consignar essa modalidade de ‘percepção’ do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se este tinha o poder de adquirir a posse do rendimento, havia a disponibilidade jurídica.*

*Essa orientação não era, aliás, novidade na legislação do imposto. O RIR de 1924, no § 2º do art. 21 já considerava percebidos os juros creditados ao prestamista ou correntista, mas esse dispositivo não fora reproduzido no RIR de 1926 e 1932.*

*A designação dessa modalidade de disponibilidade como ‘jurídica’ – embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei – não é feliz, porque contribui para difundir a ideia errada de que se trata de ‘disponibilidade de direito’ e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do ‘direito de receber’ a renda sem aquisição do ‘poder de dispor’ da renda.”*

<sup>31</sup> Fundamentos do Imposto de Renda, 2008, p. 290

<sup>32</sup> Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica, 1979, p. 120-121

Alcides Jorge Costa<sup>33</sup>, citando Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto do CTN, indaga e comenta que:

*“Qual o sentido desta expressão, considerando que não se pode conceber disponibilidade de renda que não tenha caráter econômico e que não esteja no mundo jurídico, mesmo com o caráter de ilicitude? Rubens Gomes de Sousa elaborou o anteprojeto do Código Tributário por volta de 1957, na mesma ocasião em que o já mencionado estudo sobre A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável. Pois bem, neste estudo ao abordar o problema da realização do rendimento, diz ele:*

*‘Seja como fôr, parece possível solucionar a questão transportando-a para um terreno muito mais simples, isto é, afastando do que parece ser uma confusão, latente no argumento acima indicado, entre a realização do rendimento e sua separação; ou seja, entre a verificação, efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial e a possibilidade de se dispor desse acréscimo independentemente e separadamente do capital que o produziu. Do ponto de vista estritamente fiscal, cabe, com efeito, distinguir entre a realização, traduzida pela disponibilidade econômica de uma riqueza, e a separação, traduzida pela disponibilidade jurídica. Pela constatação de que o impôsto visa o resultado dos atos ou fatos jurídicos independentemente da sua natureza formal, conclui-se, necessariamente, que o fato gerador do impôsto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica de uma riqueza.*

*Já o título de que decorre a sua disponibilidade jurídica apenas desempenha, na definição da incidência, um papel ulterior e complementar, o de permitir a discriminação dos rendimentos para sua classificação por cédulas. Por outro lado, não é inoportuno lembrar, neste contexto, que o fato de a verificação do título jurídico de aquisição de um rendimento achar-se diferida por confronto com a sua realização é sem influência sobre esta última, isto é, sobre a aquisição da disponibilidade econômica. Isto se demonstra pela observação, feita por Quarta em seus comentários à lei italiana, de que os rendimentos decorrentes de um título juridicamente sujeito a condição resolutiva, são tributáveis desde o momento em que se incorporam ao patrimônio do titular, ainda que sob ressalva de restituição ou abatimento do impôsto quando do implemento da condição. De todo o exposto, decorre, portanto, que a tributação das mais-valias não configura a imposição de um rendimento não realizado, mas quando muito, a de um rendimento não separado: sendo que a realização, e não a separação, é significativa para definir o fato gerador do impôsto. Isto não significa que não caiba distinguir, em matéria de tributação das mais-valias, entre as que traduzem um acréscimo efetivo do valor intrínseco do patrimônio e as que simplesmente decorrem da desvalorização da moeda; mas êste é um problema de outra natureza, que tem a ver com a política fiscal e a técnica da tributação, antes que com a definição da renda considerada objetivamente.’*

*Parece que no trecho transcrito está a chave para chegar ao significado da ‘disponibilidade econômica ou jurídica’. A disponibilidade ocorre quando se verifica a obtenção do rendimento ou ganho de capital e é esta a obtenção que Rubens Gomes de Sousa chama de ‘disponibilidade econômica’. A disponibilidade jurídica – parece dizê-lo uma leitura atenta do trecho transcrito – ocorre quando sucede o fluxo monetário. No entanto, acrescento, como o Código fala em disponibilidade econômica ou jurídica, a tributação pode verificar-se mesmo que o rendimento ou ganho de capital não se tenha manifestado por um fluxo monetário.”*

---

<sup>33</sup> Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery), 1994, p. 29-31

Da análise dos comentários dos três autores, é possível verificar que não há unanimidade no tocante ao conceito de disponibilidade jurídica e econômica da renda. Para Rubens Gomes de Sousa, a “disponibilidade jurídica” é a separação do patrimônio, enquanto que a “disponibilidade econômica” é a sua realização. Para Bulhões, a “disponibilidade jurídica” não se caracteriza pela posse efetiva da renda, mas pelo poder de tomar posse da renda.

O comentário de Alcides Jorge da Costa é pertinente, contudo, carece de uma análise mais cautelosa do momento do fato gerador do Imposto sobre a Renda, uma vez que, mal interpretados, os seus comentários podem gerar confusão. Segundo o autor, o CTN fala em disponibilidade econômica ou jurídica, o que pode disparar a tributação pelo Imposto de Renda mesmo no caso de não haver sido manifestado o fluxo monetário. Defende o autor que mera disponibilidade jurídica pode ser considerada fato gerador do imposto.

Este ponto é vital para o presente estudo uma vez que a maioria dos dispositivos da lei ordinária que institui o Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos auferidos por não residentes determina que o referido imposto seja devido no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa do rendimento.

Neste particular, discute-se se o mero crédito contábil de um rendimento pode ser considerado fato gerador do Imposto sobre a Renda. Considerando as palavras de Alcides Jorge da Costa, poderíamos concluir que o crédito contábil se configura em “disponibilidade jurídica” da renda, e considerando que o CTN utiliza a o termo “ou” e não “e”, não seria necessário fluxo financeiro para que o fato gerador seja configurado.

Contudo, há autores, como Alberto Xavier<sup>34</sup>, que, na análise mais acurada do tema, sustentam que a “disponibilidade jurídica” da renda não se confunde com a aquisição nem com a exigibilidade do direito à renda. Diz o autor que:

*“Pode ter se constituído um direito e até ter-se tornado exigível, sem que exista disponibilidade, pois esta pressupõe sempre um ‘facere’ do devedor da renda, ou fonte pagadora, que coloque o objeto da obrigação na livre disposição do beneficiário. Assim, por exemplo, são existentes e exigíveis mas ainda não disponíveis o direito a juros vencidos e não pagos ou o direito a lucros distribuíveis mas não distribuídos.”*

---

<sup>34</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 514

Neste sentido podemos concluir que não se pode considerar que o beneficiário de um determinado rendimento possui disponibilidade da renda apenas em virtude do vencimento da obrigação. A exigibilidade da renda não se confunde com a disponibilidade da mesma.

Este posicionamento se coaduna com a própria semântica do verbo “dispor” que conota atributos do direito de propriedade. Desta forma, não se pode dizer que o beneficiário já possa usufruir, gozar e dispor da renda quando a obrigação é exigível e vencida.

Ademais, Gilberto Ulhôa Canto<sup>35</sup>, cujas palavras reproduzimos abaixo, entende que a própria “disponibilidade jurídica” somente ocorre no momento em que configurado o recebimento em moeda do rendimento.

*“É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando do seu recebimento em moeda ou em quasi-moeda dependa somente do contribuinte.”*

Diante de todo o exposto, parece-nos que é majoritário o entendimento no sentido de que o fato gerador do Imposto sobre a Renda não ocorre com o mero aperfeiçoamento do direito de percepção à renda, mas sim mediante efetiva disponibilidade financeira. Ou seja, o beneficiário deve dispor efetivamente da renda podendo dela usufruir e gozar.

Este mesmo entendimento se aplica no caso do beneficiário ser não residente no Brasil. Com efeito, devemos sempre analisar a legislação que trata acerca do tema à luz dos conceitos discutidos neste tópico.

### **II.3. ELEMENTOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA DA FONTE PAGADORA**

Conforme já analisado anteriormente, o art. 146 da Constituição Federal atribuiu à lei complementar a função de, dentre outras coisas, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de

---

<sup>35</sup> Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery), 1994, p. 40

tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Ademais, com base em previsão expressa na Constituição Federal do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)<sup>36</sup>, assumimos a premissa de que é possível que a fonte pagadora de rendimentos figure como sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo não havendo auferido renda, uma vez que a Constituição pretende tributar o bem jurídico “renda” e não o fato jurídico de “auferir renda”. Ou seja, o fundamento de validade do IRRF está na própria Constituição Federal.

Nesta esteira, o art. 121 do Código Tributário Nacional dispõe o quanto segue:

*“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 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.”*

Com efeito, o CTN impõe a obrigação do pagamento do tributo à pessoa que não é o contribuinte efetivo, desde que a obrigação decorra de disposição expressa de lei. Nesta seara, temos o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte.

O IRRF é uma técnica de arrecadação, razão pela qual muitas vezes a análise desta figura extrapola os ditames e limites da análise da Ciência do Direito, havendo uma significativa ingerência de conceitos econômicos e financeiros vinculados ao instituto.

Apesar de não ser objeto do presente estudo a análise econômica e financeira do IRRF, é válido comentar que este mecanismo é um eficiente instrumento de arrecadação do Estado, principalmente, quando tratamos de rendimentos pagos a não residentes fiscais no Brasil.

---

<sup>36</sup> A Constituição Federal, ao dispor acerca da repartição de receitas entre os entes da federação nos art. 157 e 158, prevê expressamente o Imposto sobre a Renda incidente na Fonte.

Tendo em vista a impossibilidade de impor a obrigação de recolher tributos ao não residente, o IRRF surge como instrumento de arrecadação eficiente, transferindo à fonte pagadora domiciliada no país a obrigação de recolher o tributo, impondo-lhe a sujeição tributária passiva. Se assim não fosse, seria praticamente impossível a tributação.

Este sistema não se aplica somente no caso de rendimentos de não residentes, mas também em diversas situações em que é mais conveniente impor à fonte pagadora a obrigação de recolher o tributo a fim de evitar sonegação por parte do beneficiário ou, até mesmo, é utilizado como instrumento de fiscalização<sup>37</sup>.

A despeito do pano de fundo econômico e financeiro exposto, passemos a analisar o aspecto jurídico deste instituto.

Paulo de Barros Carvalho<sup>38</sup> define sujeito passivo da obrigação tributária como *“a pessoa – sujeita de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”*.

Note que o inciso I do referido parágrafo único do art. 121 do CTN trata, primeiramente, como sujeito passivo o contribuinte. Neste aspecto, são válidas as palavras de Julia de Menezes Nogueira<sup>39</sup>, a qual resume a posição de parte substancial da doutrina acerca do conceito de contribuinte:

*“Com o objetivo de dotar esse dispositivo de funcionalidade, parte substancial da Doutrina entende que tal relação consiste no preenchimento das seguintes condições: (i) contribuinte seria aquele que realiza o fato descrito na hipótese de incidência; (ii) devendo ser também quem obtém algum benefício mediante a realização desse fato, revelando assim capacidade contributiva, (iii) e, por fim, tendo seu próprio patrimônio diminuído pelo pagamento de tributo.”*

---

<sup>37</sup> Neste mister, temos como exemplo o IRRF sobre operações de renda variável em que a retenção é um mero instrumento de fiscalização do fisco. Tendo em vista a alíquota irrisória de 0,005%, o IRRF não tem característica arrecadatória, mas é útil para facilitar a fiscalização dos beneficiários do rendimento.

<sup>38</sup> Curso de Direito Tributário, 2005, p. 304

<sup>39</sup> Imposto sobre a Renda na Fonte, 2007, p. 92

O inciso I do referido art. 121 do CTN não acarreta grandes problemas de interpretação uma vez que, o contribuinte tem relação direta com o fato gerador do Imposto sobre a Renda, sendo, portanto, o sujeito passivo da relação tributária.

Contudo, o inciso II determina que é sujeito passivo o responsável, quando sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de lei. Neste ponto, indaga-se: pode a lei atribuir a seu bel prazer o responsável pelo recolhimento?

Luciano Amaro<sup>40</sup>, elucidando o assunto, comenta que:

*“Prosseguindo no estudo desses conceitos, vemos que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero) é sempre alguém ‘relacionado’ com o fato gerador dessa obrigação. Se essa relação for de certa natureza (‘pessoal e direta’), o sujeito passivo diz-se contribuinte. Se tal relação (ou vínculo, consoante o art. 128) for de diversa natureza (a contrario sensu, ‘não pessoal e direta’), o sujeito passivo qualifica-se especificamente como responsável.”*

Destaque-se do texto reproduzido que o sujeito passivo deve sempre estar “relacionado” com o fato gerador do tributo, seja tal relação direta (contribuinte) ou indireta (responsável).

Neste ponto, é válido retomarmos a discussão acerca da capacidade contributiva. Ao tratarmos do responsável tributário, a capacidade contributiva deve ser aplicada ao contribuinte de fato do tributo.

É comum a diferenciação entre contribuinte de fato e de direito. O contribuinte de direito é aquele que de acordo com a legislação possui a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.

O contribuinte de fato é aquele que efetivamente assume o ônus do tributo. Como exemplo, temos o IRRF no pagamento de serviços ao exterior. O responsável, segundo a legislação, ou seja, o sujeito passivo, é a fonte pagadora do rendimento. Contudo, tendo em vista que, em regra, o IRRF é descontado do valor total do serviço, quem, de fato, assume o ônus do Imposto sobre a Renda é prestador não residente fiscal no Brasil. Desta forma, temos que o contribuinte de fato foi o não residente.

---

<sup>40</sup> Direito Tributário Brasileiro, 2008, p. 298

Com muita propriedade, Luciano Amaro<sup>41</sup> comenta acerca do assunto:

*“E quem demonstra capacidade contributiva não é necessariamente a pessoa que a lei escolhe para figurar como contribuinte, a lei não pode deixar de considerar (por expresse mandamento constitucional, que impõe o respeito à capacidade contributiva) a capacidade econômica do comprador. Se uma empresa vende produtos de primeira necessidade, a tributação não leva em conta a capacidade econômica da empresa, mas a do consumidor, ao definir a eventual tributação desses bens. Ou seja, embora, de direito, o vendedor possa ser definido como contribuinte (o chamado ‘contribuinte de direito’), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será o ‘contribuinte de fato’).”*

Superada esta análise, retomemos a análise da relação do sujeito passivo com o fato gerador do tributo. Neste ponto, não há como afastar a análise do liame econômico do efetivo contribuinte com aquele que pela legislação deve figurar como o sujeito passivo da obrigação tributária.

Ao tratarmos da responsabilidade, é necessário considerar duas principais hipóteses. A primeira é a responsabilidade por transmissão e a segunda por substituição. Na primeira hipótese, temos o caso da sucessão, situação em que, após verificada a materialidade da hipótese de incidência tributária a lei transfere a um terceiro a obrigação de efetuar o pagamento do tributo. Nesta seara, temos os casos de sucessão “causa mortis” e a sucessão por ato ilícito.

Na segunda hipótese – substituição – temos a situação em que a legislação impõe à outra pessoa a responsabilidade de recolher o tributo antes de se verificar a ocorrência do fato gerador prescrito na norma. Neste diapasão, é válido citarmos o disposto no art. 128 do CTN, o qual determina que:

*“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.”*

Na hipótese de substituição, o vínculo a que se refere o art. 128 não pode ser outro a não ser o liame econômico do responsável com a obrigação tributária.

Tal vínculo nos induz à análise econômica do fato gerador o que extrapola os contornos da Ciência do Direito.

---

<sup>41</sup> Direito Tributário Brasileiro, 2008, p. 301



A análise econômica é refutada por alguns doutrinadores, para os quais o estudo jurídico do instituto não se deve valer de conceitos alheios à ciência do direito. Contudo, a interpretação teleológica da norma, neste particular, nos leva a adentrarmos em aspectos e conceitos econômicos e financeiros que nos ajudarão a entender a relação do sujeito passivo eleito pela lei com o fato gerador do tributo.

Vale destacar, não obstante, que a doutrina majoritária entende como irrelevantes as razões econômicas. Nesta esteira, temos Geraldo Ataliba<sup>42</sup>. Confira-se:

*“Por razões metajurídicas – que não importa aqui recordar precisamente porque juridicamente irrelevante – o legislador muitas vezes dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração supradescrita, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela. (...) Assim, ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se, por força de lei, para outra pessoa. Isto só é possível quando o desígnio constitucional não seja desacatado.”*

Julia de Menezes Nogueira<sup>43</sup>, também, sustenta que o dado pré-legislativo não interessa à Ciência do Direito. Vejamos:

*“Como se pode perceber, a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, que distingue o sujeito passivo ‘direto’ do ‘indireto’ (contribuinte/responsável), utiliza como critério o ‘vínculo econômico do sujeito com o fato’, dado pré-legislativo que não interessa à Ciência do Direito, cujo objeto são as normas jurídicas de um dado país, ‘hic et nunc’. Sujeito passivo da relação jurídica tributária, em nosso entender, é simplesmente aquele situado no pólo passivo da regra-matriz de incidência tributária. Caso esteja no pólo passivo de outra norma, será também sujeito passivo, mas de relação jurídica diversa. Haverá sujeito passivo da obrigação tributária em sentido estrito, portanto, quando alguém ocupar o pólo passivo da regra-matriz de incidência tributária, estando, pois, obrigado a pagar uma determinada quantia ao Estado. (...) Por fim, vimos que a norma da substituição, isoladamente considerada, em nada se distingue de verdadeira regra-matriz de incidência tributária, consistindo, sua peculiaridade, na existência de outra norma que autoriza o ressarcimento.”*

Neste mister, ressaltamos que não é razoável que o legislador ordinário imponha a um terceiro sem vínculo econômico algum ao fato gerador a responsabilidade tributária, mesmo quando houver norma que autorize o ressarcimento.

---

<sup>42</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 2004, p. 89

<sup>43</sup> Imposto Sobre a Renda na Fonte, 2007, p. 97

Note que tal ressarcimento não faria sentido se não houvesse algum vínculo entre o responsável tributário e o contribuinte efetivo. Como nos casos de Imposto de Renda na Fonte, o ressarcimento é feito mediante a retenção do imposto sobre o valor do rendimento a ser pago. Neste caso, a fonte pagadora paga efetivamente ao beneficiário do rendimento um valor menor, pois já está líquido o imposto retido.

A peculiaridade do ressarcimento não afasta o vínculo econômico do responsável tributário com o fato gerador e com o contribuinte de fato. Se assim não fosse, a lei estaria autorizada a impor a um terceiro qualquer, a obrigação tributária de pagar o imposto de renda de um contribuinte alheio, conferindo, contudo, ao responsável algum mecanismo de ressarcimento do imposto recolhido contra o contribuinte de fato.

Neste cenário, estaríamos sujeitos a atrocidades legais, uma vez que o vínculo econômico não foi respeitado. Não é o objetivo deste estudo sublimar os aspectos econômicos. Contudo, não podemos simplesmente descartar a interpretação teleológica da norma. Assim, temos que o IRRF somente pode ser exigido da fonte pagadora e não de um terceiro qualquer que tenha direito à ação de ressarcimento contra o contribuinte.

Principalmente no tocante ao IRRF, a análise econômica do fato gerador é essencial para se determinar o sujeito passivo da relação tributária. Não há como negar, também, que os aspectos estritamente jurídicos também são determinantes na atribuição da responsabilidade. Com, por exemplo, o caso do procurador do não residente a quem a lei atribui a obrigação tributária de recolher o Imposto sobre a Renda. O vínculo entre o contribuinte e o responsável, neste caso, não é econômico, mas sim estritamente jurídico.

No tocante especificamente ao Imposto sobre a Renda, determina o art. 45 do CTN o quanto segue:

*“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.”*

O referido dispositivo deixa claro que o CTN elegeu a fonte pagadora como responsável por excelência, por substituição, no tocante ao Imposto sobre a Renda. Da leitura conjunta deste dispositivo com o art. 121, é possível concluir que no caso do IRRF a responsabilidade não está restrita à fonte pagadora, uma vez que o referido art. 121 permite que lei ordinária atribua a responsabilidades para outras pessoas.

Ademais, da leitura cautelosa do art. 45 colacionado acima, é possível verificar que não há uma restrição à atribuição de outros responsáveis. Conforme já dito acima, há casos em que a lei elege o procurador como o responsável pelo recolhimento do Imposto sobre a Renda, como, por exemplo, no caso previsto no art. 26 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003,<sup>44</sup>, em que, nos casos de ganho de capital auferido por não residente no Brasil em que o alienante também reside no exterior, o responsável é o procurador do adquirente no Brasil.

A nosso ver, este dispositivo não ofende ao CTN no tocante à atribuição da responsabilidade ao procurador, por mais que o art. 45, analisado isoladamente, preveja apenas a responsabilidade da fonte pagadora.

Neste caso, a validade legal da norma está fulcrada no próprio art. 121 do CTN, o qual prevê que a lei ordinária pode atribuir a responsabilidade para alguém que possua vínculo com o fato gerador.

#### **II.4. CONCEITO DE RENDA E RENDIMENTO**

A diferenciação entre o conceito de “renda” e “rendimento” também é de extrema importância para o presente estudo. Considerando a impossibilidade de se tributar a renda do não residente, grande parte das disposições legais acerca da tributação do não residente atinge os seus rendimentos e não a sua renda.

O rendimento pode ou não fazer parte da renda. Conforme já analisado anteriormente, para se auferir renda é essencial haver acréscimo patrimonial

---

<sup>44</sup> “Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.”

considerado em dois momentos no tempo. O rendimento é um pagamento isolado, em que muitas vezes é pressuposto de acréscimo patrimonial.

No caso das retenções na fonte, o objeto principal é o rendimento. Assim, mister se faz tratar tal retenção na fonte como uma antecipação do Imposto sobre a Renda devido ao final de um determinado período, devendo a lei estabelecer mecanismos de restituição ao contribuinte caso o Imposto sobre a Renda devido ao final do período seja inferior às retenções.

Com efeito, há situações em que as despesas incorridas em determinado período superam o total dos rendimentos. Neste caso, ao final do período, apura-se prejuízo e não renda. Ou seja, não se verificou o acréscimo patrimonial. Pelo contrário, a patrimônio da pessoa física ou jurídica foi reduzido para fazer frente ao prejuízo apurado.

Neste ponto, vale analisar uma característica de suma importância do fato gerador do Imposto sobre a Renda, qual seja, ser fato gerador complexo. O fato gerador complexo se consuma ao final do exercício financeiro, desta forma somente se verifica a ocorrência de renda ao final de dezembro de cada ano.

Neste sentido é a jurisprudência majoritária, conforme se verifica na ementa da decisão Superior Tribunal de Justiça reproduzida a seguir:

*“RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO APURADO NO EXERCÍCIO DE 1989 - MANDADO DE SEGURANÇA AJUIZADO EM 1992 - DECADÊNCIA OCORRIDA. É consabido que o fato gerador do imposto de renda é complexo, e somente se consuma ao término do exercício financeiro, como reiteradamente tem decidido este Sodalício. Dessa forma, os efeitos da lei n. 7.799/89, de 10 de julho de 1989, poderiam ser percebidos pelo recorrente ao término do exercício financeiro de 1989, mais precisamente quando do encerramento do prazo para a apresentação da declaração de rendimentos, ou seja, no mês de abril de 1990. In casu, impetrado o mandado de segurança em 13.05.1992, quando já transcorridos 120 dias do término do prazo para a entrega da declaração de rendimentos, inquestionável a decisão da Corte de origem no sentido de reconhecer a decadência do direito ao writ, na forma prevista no artigo 18 da Lei n. 1.533/51. Recurso especial improvido.” (grifo nosso)*<sup>45</sup>

*“RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - ANO-BASE DE 1989 - SISTEMÁTICA DE CÁLCULO - INSTRUÇÕES NORMATIVAS 198/88 E 20/90, DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - RETROATIVIDADE DA LEI*

---

<sup>45</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 546.259, 2ª Turma, Brasília, DF, 16 de novembro de 2004. DJ de 25 de abril de 2005, pág. 283.

*TRIBUTÁRIA. A IN-SRF n. 20, de 21.02.90, que revogou a IN n. 198, de 29.12.1988, alterou o cálculo do lucro da exploração, sobre o qual incide o imposto de renda ao estabelecer que deverá ser apurado o lucro após a dedução da contribuição social. **O fato gerador do imposto de renda é complexo**, e se consumou ao final do ano-base de 1989. Não se pode admitir que a Instrução Normativa n. 20, de 21 de fevereiro de 1990, retroaja para impor gravame ao contribuinte. Se existia critério para apuração do lucro de exploração em 31.12.1989, este deverá prevalecer, já que o lançamento do imposto remete-se à legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 144 do CTN. Recurso especial não conhecido.” (grifo nosso)<sup>46</sup>*

São fartas também as decisões no antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), neste sentido:

*“IRPF – DECADÊNCIA - O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, cujo prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, **que ocorre em 31 de dezembro de cada ano, por se tratar de fato gerador complexo anual**, observada a Lei nº 8.134, de 1990. Recurso provido.”<sup>47</sup> (grifo nosso)*

*“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ATIVIDADE RURAL - Não se admite a apuração mensal de acréscimo patrimonial, face à indeterminação dos rendimentos recebidos, como também não se adapta à própria natureza o fato gerador do imposto de renda de atividade rural, **que é complexo e tem seu termo ad quem em 31 de dezembro do ano base**. Recurso provido.”<sup>48</sup> (grifo nosso)*

Destarte, o Imposto sobre a Renda Retido do contribuinte no decorrer do ano, em regra, deve ser tratado como antecipação do imposto devido ao final do período de apuração, já que o fato gerador do imposto somente se perfaz ao final do período.

## **II.5. O IMPOSTO DE RENDA NA FONTE E O CONCEITO DE RENDA**

O IRRF, no tocante ao não residente, deve ser tratado com mais cautela por algumas razões óbvias, principalmente, em virtude do não residente apurar o Imposto sobre a Renda de acordo com as regras de seu país de residência e não de acordo com as regras vigentes no Brasil.

<sup>46</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 326.810, 2ª Turma, Brasília, DF, 08 de abril de 2003. DJ de 05 de maio de 2003, pág. 242.

<sup>47</sup> BRASIL. 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Recurso 136.770, Acórdão 102-46704, 2ª Câmara, Brasília, DF, 13 de abril de 2005.

<sup>48</sup> BRASIL. 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Recurso 128.571, Acórdão 102-48309, 2ª Câmara, Brasília, DF, 28 de março de 2007.

Com efeito, nos deparamos com a indagação: pode o Imposto sobre a Renda tributar apenas o rendimento e não a renda do não residente?

Neste ponto, é válido ilustrarmos a proposição acima a fim de obtermos a melhor exegese acerca do tema. Por exemplo, como se analisar sob a óptica do conceito de renda, a situação do não residente que recebe juros de fonte brasileira, contudo, ao final do exercício apura prejuízo, tendo em vista que não há previsão na legislação de ressarcimento do valor retido? Neste caso, a norma estaria for fim tributando o rendimento e não a renda.

Diante disto, indaga-se: como coadunar o conceito de renda à tributação do não residente? É possível haver a tributação mediante o IRRF apenas sobre o rendimento, ou seja, tributação definitiva?

Para se responder a tais questões, faz-se necessário retornarmos à análise do Imposto de Renda na Fonte à luz das normas constitucionais. Note que, conforme já mencionado, o IRRF tem previsão na Constituição Federal nos arts. 157, I e 158, I. Tais normativos dispõem acerca da repartição da receita tributária e destinam aos Estados e Municípios o produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem.

Note que a Constituição Federal não trata o Imposto sobre a Renda na Fonte como uma antecipação do imposto calculado e devido ao final do exercício. Se desse tal tratamento, não destinaria estas receitas aos Estados e Municípios. Ou seja, não seria razoável destinar uma receita tributária provisória, ou exigir que os Estados e Municípios restituam o imposto ao contribuinte.

Não há como negar que nestes artigos, em particular, a Constituição tratou o IRRF como definitivo, parecendo-nos uma exceção ao princípio da capacidade contributiva, da progressividade e generalidade. Com efeito, devemos ponderar que este dispositivo não pode ser interpretado isoladamente a fim de se obter a melhor inteligência do IRRF na Constituição.

Parece-nos que o IRRF mencionado nos artigos 157 e 158 da Carta Política constitui verdadeira exceção ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que, ao se tratar o IRRF como definitivo, não se estaria observando o princípio

da capacidade contributiva. O que pode ser ilustrado no caso do contribuinte que sofreu retenções no ano e apresenta prejuízo ao final do período. Ou seja, o contribuinte não dispõe de capacidade contributiva, pois não houve acréscimo patrimonial, não sendo tributado de acordo com a sua renda, mas, sim, conforme o seu rendimento (pagamentos isolados) que recebeu no ano.

Para os demais rendimentos, a aceitação da tributação do Imposto sobre a Renda definitivamente na fonte é inconcebível, uma vez que desrespeita princípios tributários constitucionais (generalidade, progressividade e capacidade contributiva). Neste sentido são as palavras de Roque Antonio Carazza<sup>49</sup>:

*“Pensamos, pois, que a tributação de operações isoladas que propiciaram receitas às pessoas físicas ou jurídicas, a uma alíquota fixa e ao largo do sistema de deduções, é inconstitucional, porque: (a) desatende aos critérios de generalidade, da progressividade e da universalidade, que devem informar este tributo (art. 153, § 2º, I, da CF); (b) atenta contra o caráter pessoal de que o tributo em tela se reveste, por imperativa determinação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF); e (c) incide sobre resultados que podem não refletir o conceito geral e universal de renda tributável, levando, deste modo, ao confisco, vedado pelo art. 150, IV, da CF.”*

No tocante ao não residente, a legislação ordinária sempre tributa a rendimento de forma definitiva. A problemática do não residente toma contornos diferentes, visto a impossibilidade de tributar a renda, ou seja, o acréscimo patrimonial, uma vez que parte deste acréscimo pode ser composta por rendimentos auferidos no exterior, o que está fora do alcance de tributação do Estado brasileiro.

Com efeito, a legislação optou em tributar o rendimento do não residente, em virtude da conexão estabelecida com a fonte brasileira, independentemente deste apurar, ou não, acréscimo patrimonial ao final do exercício. Sobre o assunto, seguem os dizeres de Roque Antônio Carazza<sup>50</sup>:

*“Queremos deixar ressalvado, por oportuno, que absolutamente não estamos nos opondo, em toda e qualquer circunstância, ao mecanismo da tributação isolada [que nos parece possível, por exemplo, se a pessoa física for inalcançável pelo IR (é o caso dos residentes no exterior, e foi o caso dos títulos ao portador.)], mas, sim, à maneira pela qual este mecanismo acabou sendo utilizado nas suscitadas Leis 8.541/1992 e 8.981/1.995.”*

---

<sup>49</sup> Imposto Sobre a Renda, 2009, p. 322

<sup>50</sup> Imposto Sobre a Renda, 2009, p. 322-323

Destarte, é possível perceber certa permissibilidade da aplicação do IRRF definitivo no caso de não residentes, tendo em vista que a renda do contribuinte, neste caso, é inalcançável.

Não obstante, destaque-se que a impossibilidade de se alcançar a renda não dispensa os entes federados de observar os princípios da capacidade contributiva, da generalidade, progressividade e pessoalidade.

A maneira mais eficaz de se atender estes princípios, é a busca por acordos internacionais que de alguma forma equalizem esta situação. Por óbvio que a celebração de um acordo internacional não depende apenas do Estado brasileiro, por se tratar de um contrato bilateral.

Contudo, é de extrema importância que o Estado brasileiro empenhe os seus melhores esforços para se equalizar a tributação do não residente, mediante a celebração de tratados, buscando evitar o confisco que se configura com a bitributação da renda ou com a tributação do patrimônio do não residente.

Nesta esteira, o direito internacional deve equalizar a soberania dos Estados para que o contribuinte não seja prejudicado pelo fato de não ser residente no Brasil. A compensação do imposto pago no Brasil no país de residência do contribuinte, por exemplo, é uma forma eficaz de se tributar efetivamente a renda. Ou seja, tributar o efetivo acréscimo patrimonial e não rendimentos (pagamentos isolados).



### III. ELEMENTOS DE CONEXÃO

Os elementos de conexão são essenciais na solução de conflito de normas e tem por objetivo estabelecer o vínculo para a aplicação ao não residente de normas de um determinado Estado, mantendo as soberanias de ambos os Estados incólumes. Nos dizeres de Alberto Xavier<sup>51</sup>:

*“O elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos.*

*Integrado na hipótese da norma de conflitos – desempenhando a junção de ‘lançar a ponte’ (na célebre terminologia de RAAP) entre o fato descrito pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico aplicável -, a verdade é que a sua influência também se faz sentir na estatuição da norma, pelo que nos situamos no grupo daqueles que pensam ser tal elemento ‘bifrontal’, no sentido de que ocupa posição em ambos os setores da proposição normativa.*

*O elemento de conexão é o elemento de previsão normativa que, determinando a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito determinar o âmbito de aplicação das leis deste ordenamento a essa mesma situação.”*

Ao determinar tais elementos de conexão, poderá o Estado Brasileiro ou qualquer outro, tributar o não residente que ali auferir rendimentos. Se assim não fosse, ou seja, caso se desconsiderasse os elementos de conexão, poderíamos verificar a incabível situação de um Estado, ao bel prazer, tributar rendimentos de um não residente com o qual não apresenta vínculo algum. Neste caso teríamos uma grave ofensa à soberania dos Estados, resultando em conflitos no âmbito do Direito Tributário Internacional.

Destarte, os elementos de conexão surgem como o ponto de equilíbrio da soberania entre os Estados. Neste particular, são válidas as palavras de Gilberto de Castro Moreira Júnior<sup>52</sup>:

*“Por outro lado, a competência tributária dos Estados, definida por Héctor B. Villegas como sendo a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas à sua soberania, não está limitada aos seus territórios, podendo estender-se além de suas fronteiras, para tributar fatos geradores ocorridos fora de seus territórios. Entretanto, isso não significa que não haja uma limitação da competência tributária dos Estados. Na realidade, necessita-se da existência de um elemento de conexão entre a soberania fiscal e os fatos econômicos, mediante pessoas e atos.”*

---

<sup>51</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 251-252

<sup>52</sup> Bitributação Internacional e Elementos de Conexão, 2003, p. 35-36

Vale destacar, que, a nosso ver, no caso do Imposto sobre a Renda do não residente, a competência não extrapola os limites territoriais brasileiros, uma vez que, conforme já analisamos anteriormente, a constituição pretendeu tributar o bem jurídico “renda” e não quem “aufere a renda”.

Com efeito, uma vez que o rendimento<sup>53</sup> se configura no Brasil, a União tem competência tributária para instituir o Imposto sobre a Renda. Ou seja, a competência tributária não é exercida em outro Estado, uma vez que a fonte do rendimento é brasileira.

Destarte, para se tributar o rendimento do não residente no Brasil, é necessária a ocorrência de algum elemento de conexão entre o não residente e a competência tributária atribuída aos entes federados pela Constituição Federal do Brasil.

Tais elementos consistem em vínculos em função de pessoas, objetos ou fatos como ordenamento tributário brasileiro. A doutrina de Direito Tributário Internacional os classifica em dois principais grandes grupos: elementos de conexão objetivos e elementos de conexão subjetivos. Outras classificações também são válidas, tais como: conexões complexas ou múltiplas, conexões simples ou únicas.

Nas palavras de Irineu Strenger<sup>54</sup>, elemento de conexão é o “*fator de vinculação, de ligação a determinado sistema jurídico, porque através dele que sabemos qual o direito aplicável. É o vínculo que relaciona um fato qualquer a determinado sistema jurídico*”.

As classificações de maior importância dizem respeito aos elementos de conexão objetivos e subjetivos, os quais passaremos a analisar pormenorizadamente a seguir.

---

<sup>53</sup> Mencionamos o termo “rendimento”, pois, conforme já analisado, no caso do não residente, a legislação interna presume que o rendimento (pagamentos isolados) acarreta acréscimo patrimonial, sendo, portanto, Renda. Esta presunção é justificada pelo fato da impossibilidade de se verificar o efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte não residente. A equalização desta situação fica a cargo dos tratados internacionais.

<sup>54</sup> Direito Internacional Privado, 1991

### III.1. CONEXÕES SUBJETIVA E OBJETIVA

A conexão mais comum entre uma pessoa e o ordenamento jurídico é a conexão subjetiva. Tal conexão se reporta à nacionalidade ou residência da pessoa. Contudo, não estudaremos mais a fundo tal conexão, pois, *a priori*, tal conexão não se aplica ao presente estudo, uma vez que partimos da premissa que estamos analisando a tributação pelo Imposto sobre a Renda do não residente fiscal no Brasil, tal qual considerado pela legislação interna.

Contudo, é válido destacarmos que poderá haver situações em que, embora fisicamente residindo no Brasil, a pessoa física seja considerada não residente fiscal, conforme estudaremos de maneira mais acurada a seguir.

A nacionalidade é um importante conceito utilizado pelo Direito Tributário Internacional, sendo utilizado como critério subsidiário na determinação da residência para a aplicação dos tratados internacionais e na legislação interna de alguns países.

Este é o caso da legislação dos Estados Unidos da América, por exemplo. O critério subsidiário da nacionalidade é utilizado. Vejamos as palavras de Klaus Vogel<sup>55</sup> acerca deste particular da legislação norte-americana:

*“Nationality, which beside (and preceding) ‘residence’ attracts full tax liability under the law of the USA, among others, is not covered by the term ‘other criterion of a similar nature’ on account of not being locality-related (see infra m.no. 81, regarding Art. 4 (2)). Art. 4 (1)(a) US MC, however, additionally includes attachment to nationality (citizenship) and thereby extends treaty entitlement to cover persons who are residents of a third State (see supra m.nos. 9,22). In all other respects, USA has reserved the right to tax its citizens and residents without regard to existing DTCs (para 11 MC Comm. Art. 1, supra Art. 1, at m.no. 11).”*

Na legislação brasileira, entretanto, o conceito de nacionalidade não é utilizado para determinar a conexão para fins fiscais, conforme analisaremos mais adiante.

Por sua vez, na maioria dos tratados internacionais, a nacionalidade é critério subsidiário para a determinação da conexão fiscal. Neste sentido, podemos citar o art. 4º, § 2º, “d” da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e

---

<sup>55</sup> Klaus Vogel on Taxation Conventions, 1996, p. 233

Desenvolvimento Econômico (OCDE). Este dispositivo estabelece que a nacionalidade pode ser um quesito de resolução de conflitos de normas internas dos Estados signatários, quando ambas a legislações considerarem a pessoa residente fiscal em seus Estados. Confira-se:

*(...) 2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:*  
*a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*  
*b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*  
*c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which **he is a national**;*  
 (...)” (grifo nosso)

A conexão objetiva, por seu turno, diz respeito a coisas ou fatos. Alberto Xavier<sup>56</sup> cita como exemplos: *“a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato”*.

Helena Tôres<sup>57</sup> denomina o elemento de conexão objetivo, como critério de conexão material, o qual dá ensejo a aplicação da teoria da territorialidade. Discorre o referido autor que:

*“Para efeito da aplicação do regime de territorialidade ‘pura’, o critério de conexão inafastável é aquele material, de identificação da fonte efetiva de rendimentos, cuja delimitação e localização deve ser a mais precisa possível, principalmente para a tributação dos não-residentes.”*

Continua o autor:

*“Tal fonte efetiva pode ser o local de pagamento de renda ou do benefício, da celebração do contrato, do exercício da atividade, da situação dos bens, do estabelecimento permanente, da exploração de bens ou direitos, do exercício da profissão ou da realização das operações, do fornecimento ou das prestações artísticas e esportivas, de exploração de uma empresa industrial ou comercial etc. Como se deduz, será sempre identificado pela posição da situação jurídica, nunca pela identificação do objeto, da coisa ou da situação física.*  
*As regras do critério de localização possuem como objeto, portanto, não o rendimento em si, mas a fonte efetiva deste. Assim, localizada a fonte*

<sup>56</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 252

<sup>57</sup> Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 119-120

*efetiva e qualificados os sujeitos passivos e os rendimentos como sendo tributáveis nas suas diversas categorias, porque compostas as regras-matrizes nas suas diversas categorias, porque compostas as regras-matrizes de incidência, incidirão as normas impositivas previstas para tais rendimentos. Isto fica muito claro quando se aplica o rendimento de tratamento isolado aos rendimentos produzidos por não-residente.”*

Na perspectiva do Direito Internacional, a imposição de elementos de conexão pelas legislações internas dos Estados pode acarretar na bitributação de rendimentos. Como seria no caso em que um Estado impusesse a conexão de um determinado rendimento, auferido por um não residente, utilizando-se do critério da fonte (elemento objetivo ou material) e o outro Estado tributasse tal rendimento em função da residência do beneficiário (elemento subjetivo).

Diante de situações como estas, os tratados internacionais surgem como solução para conflitos, estabelecendo critérios de conexão que evitem ou atenuem a bitributação dos rendimentos.

Em regra, países historicamente importadores de capital, como o Brasil, e os outros países em desenvolvimento, adotam critérios objetivos, visando sempre tributar a fonte dos rendimentos. Em contrapartida, países exportadores de capital – os ditos países desenvolvidos – constantemente buscam a tributação pela residência ou domicílio dos beneficiários dos rendimentos.

Neste contexto, a negociação e aprovação de tratados internacionais são de extrema importância para se equalizar estas situações. O método de se permitir que o contribuinte reivindique o crédito do imposto recolhido na fonte pagadora, por exemplo, ou determinar a isenção de tais rendimentos, são os métodos utilizados pelos tratados internacionais para se evitar a bitributação do rendimento.

Vale destacar que desejamos mencionar aqui a bitributação jurídica dos rendimentos, assim como definido nos comentários à convenção modelo da OCDE. Vejamos:

*“1. These articles deal with the so-called judicial double taxation where the same income or capital is taxable in the hands of the same person by more than one State.  
2. This case has to be distinguished especially from the so-called economic double taxation, i.e. where two different persons are taxable in respect of the same income or capital. If two States wish to solve problems of economic double taxation, they must do so in bilateral negotiations.”*

Ou seja, ao tratarmos da tributação do Imposto sobre a Renda na fonte pagadora, bem como a imposição deste mesmo tributo à mesma pessoa no país de residência, estamos diante da bitributação jurídica deste rendimento. Neste mister, os tratados internacionais tem papel fundamental para se evitar que para a mesma pessoa seja imposto o recolhimento de tributo sobre o mesmo rendimento em dois países distintos, a dita bitributação jurídica dos rendimentos.

### III.2. PRINCÍPIOS DA UNIVERSALIDADE E TERRITORIALIDADE

Os princípios da territorialidade e universalidade norteiam a metodologia de tributação adotada por cada país. Os residentes fiscais em um determinado país são, em regra, tributados em bases mundiais (“world-wide-income”), ou seja, todos os rendimentos auferidos em qualquer lugar do mundo são tributados no país de residência.

O princípio que norteia este conceito é denominado universalidade. No Brasil, por exemplo, a pessoa física que reside no país deve oferecer à tributação não somente os rendimentos auferidos no Brasil, mas todos os rendimentos auferidos em bases globais. É o que podemos verificar no § 4º do art. 3º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que reza:

*“§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”*

Esta é a tendência de todos os países, principalmente os exportadores de capital. Neste ponto, são válidos os comentários de Heleno Torres<sup>58</sup>:

*“A tendência contemporânea dos Estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de implantar o princípio da universalidade como princípio de conexão para os rendimentos de residentes dotados de elementos de estraneidade, ante: i) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial; ii) a necessária progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias redevíveis, e, principalmente, para iii) controlar os casos de elisão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos benefícios fiscais promovidos pelos ‘países com tributação favorecida’ (cada vez mais freqüentes).”*

---

<sup>58</sup> Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 86

Com efeito, a tributação do rendimento no Brasil independente da localização, nacionalidade ou origem nos bens produtores da renda. No tocante à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, a regra, após diversas alterações, atualmente consagra também o princípio da universalidade. Contudo, o foco deste trabalho não é a análise destes princípios sob a óptica do residente fiscal no Brasil, mas sim sob a perspectiva do não residente.

Destarte, o Estado Brasileiro não pode tributar o não residente considerando os seus rendimentos globais, uma vez que a fonte de conexão do não residente com o estado brasileiro é a fonte de rendimentos (elemento de conexão objetivo) e não a residência (elemento de conexão subjetivo).

Neste caso, estamos diante do princípio da territorialidade, a qual tributa apenas os rendimentos auferidos nos limites do território. Neste sentido, são as palavras de Alberto Xavier<sup>59</sup>:

*“Em matéria de imposto de renda, a sistemática das normas de conflitos pressupõe uma distinção básica entre pessoas domiciliadas no exterior e pessoas domiciliadas no país. Por sua vez, obriga a superar, dentro destas últimas, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas. As pessoas – físicas ou jurídicas – domiciliadas no exterior apenas serão tributadas quanto aos rendimentos de fonte nacional. O que significa que as normas tributárias internas apenas se aplicam aos fatos descritos no conceito-quadro ‘rendimentos’ cujo elemento de conexão (‘lex loci fontis’) esteja situado no território do país.”*

Estes princípios são de extrema importância e estão intrinsecamente relacionados com o estudo dos elementos de conexão.

---

<sup>59</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 425

#### IV. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO

Há diversas considerações na doutrina acerca da relação dos tratados internacionais frente às leis domésticas.

Primeiramente, são válidas as palavras de José Francisco Rezek<sup>60</sup>:

*“Recorde-se, de início, que o primado do direito das gentes sobre o direito nacional do Estado soberano é, ainda hoje, uma proposição doutrinária. Não há, em direito internacional positivo, norma assecuratória de tal primado.*

*(...)*

*Abstraída a constituição do Estado, sobrevive o problema da concorrência entre tratados e leis internas de estatura infraconstitucional. A solução, em países diversos, consiste em garantir prevalência aos tratados. Noutros, entre os quais o Brasil contemporâneo, garante-se-lhes apenas um tratamento paritário, tomadas como paradigma as leis nacionais e diplomas de grau equivalente.*

*Prevalência dos tratados sobre o direito interno infraconstitucional. Não se coloca em dúvida, em parte alguma, a prevalência dos tratados sobre leis internas anteriores à sua promulgação. Para primar, em tal contexto, não seria preciso que o tratado recolhesse da ordem constitucional o benefício hierárquico. Sua simples introdução no complexo normativo estatal faria operar, em favor dele, a regra ‘Lex posterior derogat priori’. A prevalência de que fala este tópico é a que tem indistintamente valor hierárquico, garantindo ao compromisso internacional plena vigência, sem embargo de leis posteriores que o contradigam. A França, a Grécia e a Argentina oferecem, neste momento, exemplos de semelhante sistema”*

Vale mencionar que após muitos anos, recentemente, mediante o Decreto Legislativo 496, de 17 de julho de 2009, foi introduzida ao ordenamento jurídico brasileiro a Convenção de Viena sobre direito dos Tratados de 1969, promulgada pelo Decreto 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

Esta convenção trata acerca, entre outras coisas, da imperatividade de aplicação dos tratados (art. 29). Segundo o referido normativo, um tratado obriga cada uma das partes em relação a todo o seu território (“*pacta sunt servanda*”).

Após estes breves comentários, analisaremos dois tópicos que apesar de distintos estão, intrinsecamente, relacionados. No primeiro, trataremos acerca da condição de aplicação das normas internacionais no direito brasileiro – se tais normas correm paralelamente ou se são incorporadas ao direito interno – e qual a posição hierárquica destas normas no ordenamento jurídico pátrio.

---

<sup>60</sup> Direito Internacional Público (Curso Elementar), 1998, p. 102-104



#### IV.1. AS TEORIAS MONISTAS E DUALISTAS

Antes de analisarmos a hierarquia das normas internacionais no direito interno, é válido tecermos algumas considerações acerca das teorias de aplicação das mesmas. Muito se discutiu na doutrina, anteriormente à promulgação da CF de 1988, acerca da teoria adotada pelo direito brasileiro no tocante aos tratados internacionais. Duas teorias eram simultaneamente defendidas, dividindo a opinião dos doutrinadores. A teoria *dualista* considerava que o direito internacional corria em paralelo ao direito interno, sendo, portanto, necessário que uma norma de direito interno introduzisse as regras contidas nos tratados e convenções internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro.

De acordo com esta teoria, a norma internacional, em nenhuma hipótese, poderia ser revogada pelas normas domésticas, ocupando posição de superioridade. Com efeito, a modificação ou extinção de um tratado somente poderia se dar pelos meios próprios de denúncia utilizados no direito tributário internacional.

Corroborava com esta teoria a mencionada Convenção de Viena, a qual determina a imperatividade dos tratados mediante a aplicação do princípio do “*pacta sunt servanda*”.

Já para os adeptos da teoria monista, o direito era visto como único, sendo o direito internacional e o direito interno apenas facetas da mesma coisa. Para os monistas com primada na ordem internacional, a plena vigência na ordem interna dos tratados internacionais era reconhecida como tal, independente de qualquer formalidade de recepção. Caso houvesse conflito entre a norma internacional e a norma interna, prevalece a internacional.

Para o monismo com primado no direito interno, no caso de conflito de normas, deve prevalecer a lei interna.

Por seu turno, a nosso ver, a Constituição Federal de 1988, no seu art. 5º, § 3º, introduzido pela Emenda Constitucional 45, de 30 de dezembro de 2004, optou pela teoria dualista, o que significa que os tratados e convenções internacionais devem ser recepcionados pela ordem interna.

Neste ponto, são válidas as palavras de Alberto Xavier<sup>61</sup> em sua obra editada anteriormente à publicação da referida Emenda Constitucional :

*“A existência de duas ordens jurídicas, a nacional e a internacional, e a possibilidade de a norma de direito internacional poder regular qualquer matéria, suscita a questão de saber o que acontece se uma determinada questão for regulada simultaneamente, mas em termos diversos, por uma norma interna e por uma norma internacional.*

*Este problema consiste afinal em saber se entre a ordem jurídica nacional e internacional há ou não relações sistemáticas e, em caso afirmativo, de que tipo.*

*A rejeição de uma necessidade de ‘conveniência’ entre ordem jurídica nacional e internacional conduziria à cisão da personalidade jurídica do Estado, que poderia apresentar uma ‘cara’ no exterior e outra no domínio interno, como uma bifronte cabeça de Juno, conforme melhor lhe conviesse. (...)*

*Mais especificamente, o § 2º do art. 5º da Constituição Federal de 1988, dá solução clara e unívoca a esta problemática, resolvendo dissídios e ambigüidades suscitadas no anterior direito constitucional brasileiro, e permitindo afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não só se assume como um ordenamento jurídico que não vive alheado do ordenamento internacional, pois com ele se conxiona de modo sistemático e institucional, como também e sobretudo se auto-afirma como um ordenamento que coexiste na ordem interna coerentemente com um direito internacional convencional aí dotado de vigência autônoma e plena.*

***Em nossa opinião, encontra-se superada na nossa ordem jurídica a querela entre as teses (...)*** (grifos nossos)

Para o referido autor, a Constituição havia adotado a teoria monista com primazia no direito internacional. Contudo, na edição de 2010 da mesma obra, a parte do texto que afirma que a questão estava superada foi suprimida, abstendo-se o autor de dar a sua opinião<sup>62</sup>. Isto nos leva a pensar que, com o advento da referida Emenda Constitucional, a Constituição o autor pode ter mudado a sua opinião.

Com efeito, a nosso ver, a Emenda Constitucional 45, a qual determinou que os tratados internacionais que versem acerca de direitos humanos, aprovados pelo Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, são equivalentes a emendas constitucionais, apenas confirmou que a Constituição Federal consagra a teoria dualista.

<sup>61</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 111-112

<sup>62</sup> Em nota o autor diz que: *“Já posteriormente à presente edição desta obra a Emenda Constitucional n º 45/2004 acrescentou um § 3º ao art. 5º, segundo o qual ‘os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às Emendas Constitucionais’. Na revisão legislativa, esta obra limita-nos a referenciar a disposição, não sendo possível a sua análise aprofundada.”*

Caso a teoria adotada fosse a monista com primazia no Direito Internacional, não haveria necessidade de aprovação do tratado – neste caso acerca de direitos humanos – pelo Congresso Nacional, pois o tratado teria aplicação imediata desde sua assinatura pelo Estado Brasileiro.

A Constituição Federal é inequívoca ao determinar a necessidade de aprovação pelo Congresso Nacional do tratado. Não há que se falar, contudo, que a introdução no ordenamento jurídico dos tratados pelo Congresso Nacional aplica-se somente aos casos de normas que versem acerca de direitos humanos.

Ressalte-se que, segundo o art. 49, I da Constituição Federal, compete ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, incluindo todos os tipos de tratados, sejam acerca de direitos humanos ou não.

Como corolário lógico, temos que se a Constituição Federal atribui a competência para resolver definitivamente sobre normas internacionais a um órgão do poder legislativo que tem por função precípua produzir normas internas, a intenção era de criar um mecanismo para introduzir normas de direito internacional, através de próprio órgão legislativo do Estado Brasileiro – o Congresso Nacional –, ao ordenamento jurídico pátrio. Isto nos leva a concluir que a Constituição, mesmo antes da Emenda Constitucional 45, já adotava a teoria dualista.

O mero compromisso pelo Poder Executivo firmado em contrato não tem validade se não ratificado pelo poder legislativo. A nosso entender, caso a constituição pretendesse adotar a teoria monista, atribuiria tão somente ao Poder Executivo (representante do Brasil no exterior) a competência para decidir acerca dos tratados, convenções e atos internacionais firmados pelo Brasil.

Esta também é a mesma conclusão, apesar de utilizar outros fundamentos, de Heleno Tôrres<sup>63</sup>. Confira-se:

*“Por isso é que, nada obstante várias construções doutrinárias opinarem sobre a adoção do princípio monista pelo ordenamento nacional, infere-se, tanto da Constituição como dos textos convencionais firmados pelo Brasil,*

---

<sup>63</sup> Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 577

*um particular reconhecimento à existência de uma dualidade de ordens, a interna e a internacional.”*

Resta-nos agora analisar a posição hierárquica que os tratados internacionais, principalmente os que versem acerca de tributos, ocupam no ordenamento jurídico.

#### **IV.2. POSIÇÃO HIERÁRQUICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

Note que a discussão acerca da prevalência do tratado frente à legislação doméstica teve início nos Estados Unidos, em 1962, quando o Congresso americano se manifestou pelo predomínio da legislação interna sobre os tratados (“Treaty Override”).

Sobre este fato, comenta Agostinho Toffoli Tavalaro<sup>64</sup>:

*“Havendo o Congresso americano, a partir de 1962, se manifestado pelo predomínio da legislação interna sobre os tratados, tendo como suporte o entendimento da Suprema Corte sobre o art. VI, II, da Constituição Americana, que proclama a supremacia da lei federal (‘supreme law of the land’), a comunidade internacional se preocupou com essa disposição principalmente com a edição do FIRPTA (‘Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980’) e com o TAMRA (‘Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988’), que, alterando o Internal Revenue Code deu ao # 17852 (d)determinou (sic) que na relação entre um tratado e qualquer lei dos Estados Unidos afetando renda, nem o tratado nem a lei deverão ter predomínio em razão de serem tratado ou lei (...)”*

Desde então, passou-se a discutir acerca da ocupação de um tratado no ordenamento jurídico interno, se em posição de superioridade à lei interna ou não.

Ao analisarmos os tratados internacionais que versem de direito tributário, faz-se necessário a análise do art. 98 do CTN. O referido artigo dispõe que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a lei interna, e serão observados pelas que lhes sobrevenham, conferindo às normas internacionais superioridade às normas domésticas. Confira-se:

*“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”*

Agostinho Toffoli Tavalaro, com base no referido artigo, entende que os tratados internacionais que versem acerca de matéria tributária, hierarquicamente,

---

<sup>64</sup> *Treaty Override - Tratados x Lei Interna*, 2008, p. 22

encontram-se entre a Constituição e a lei interna. Ou seja, mesmo que lei interna posterior verse acerca de um determinado assunto diferentemente da norma internacional, esta última prevalece.

Esta também parece ser a posição de Alberto Xavier, o qual entende que as normas internacionais ocupam posição hierarquicamente superior às demais normas.

Não obstante, ressaltamos que a Constituição federal não confere às normas internacionais tal tratamento privilegiado.

Ao determinar que o Congresso Nacional deve decidir acerca das normas internacionais, a Constituição equipara os tratados à lei interna (exceto os que versem acerca dos direitos humanos).

Não obstante muitos autores adotarem a mesma posição com fulcro no art. 98 do CTN, a nosso ver o tratado internacional não é hierarquicamente superior à lei interna, mas se encontra no mesmo nível, podendo revogar ou ser revogado pela lei doméstica. Quando a Constituição quis dar privilégio ao tratado o fez, como o caso dos tratados que versem acerca dos direitos humanos.

Com efeito, a nossa posição é no sentido de que as normas internacionais, não equiparadas a emendas constitucionais, equivalem à legislação ordinária. Assim, tais normas, a partir do ingresso no ordenamento jurídico, prevalecem sobre a lei interna anterior à promulgação do tratado. Contudo, caso a lei interna seja publicada posteriormente à promulgação do tratado, e disponha de forma diferente deste, a norma interna, neste caso, deve prevalecer, pois revoga o tratado no que lhe é contrário. Ou seja, os tratados (exceto os tratados que versem acerca de direitos humanos) equiparam-se à legislação infraconstitucional, podendo revogar ou ser revogados pela norma interna.

## V. RESIDÊNCIA E DOMICÍLIO DA PESSOA JURÍDICA E DA PESSOA FÍSICA

É de extrema relevância estudarmos, sob a perspectiva do direito brasileiro, os termos iniciais e finais de residência ou domicílio no Brasil, tanto no tocante à pessoa física quanto à pessoa jurídica, bem como demonstrar como as convenções internacionais acerca do tema solucionam eventuais conflitos de competência em virtude da residência.

As legislações de diversos países fazem distinção entre o conceito de residência e domicílio, tendo este último como um elemento mais objetivo de conexão. Como exemplo, temos as legislações inglesas e a francesas, as quais distinguem o residente domiciliado e o não domiciliado. Tal distinção, nestes casos do direito comparado, resulta na aplicação do princípio da universalidade para os residentes domiciliados e da tributação da fonte para os residentes não domiciliados. Vejamos as palavras de Alberto Xavier<sup>65</sup> acerca do assunto:

*“Certos ordenamentos tributários distinguem os conceitos de domicílio e de residência, imprimindo-lhes regimes jurídicos distintos. Muito embora um exame do direito comparado revele existirem tantas definições quantas as legislações em presença, a todas elas é comum a ideia de que o domicílio é um elemento de conexão mais forte que a residência, dando origem a obrigações tributárias mais extensas, distinguindo-se desta por exigir uma presença duradoura num dado território, acompanhada da efetiva intenção de aí permanecer (‘animus manendi’).*

*Assim, por exemplo, o direito inglês – que atribui um relevo especial à noção de ‘domicile of origin’, dificultando o acesso aos ‘domicile of choice’ – distingue os seus residentes domiciliados e os seus residentes não domiciliados, aplicando aos primeiros o princípio do ‘world-wide-income’, e tributando os segundos apenas pelos rendimentos externos remetidos para o seu território (‘remittance basis’).*

*(...)*

*Também no direito francês distingue a simples residência habitual do domicílio, que se adquire tendo na França, alternativamente, o ‘foyer’ ou lugar de permanência habitual, o local de exercício de atividade profissional não acessória, ou o centro dos interesses econômicos. Também aqui o alcance da distinção está em restringir aos residentes domiciliados o âmbito de aplicação do princípio da universalidade, sujeitando os residentes não domiciliados à tributação apenas dos rendimentos de fonte francesa.”*

Verifica-se na legislação brasileira que são raras as ocorrências do termo residência quando se trata de pessoa jurídica. A legislação fiscal, em geral, ao dispor das pessoas jurídicas utiliza o termo “domicílio”. No tocante às pessoas físicas, o termo mais utilizado é “residência”.

<sup>65</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 288-289

Ademais, não há na legislação fiscal brasileira distinção entre pessoas físicas residentes e domiciliadas no país, e pessoas físicas residentes e não domiciliadas no país, como há na legislação inglesa e francesa.

Vale destacarmos que autores como Heleno Tôrres<sup>66</sup> e o próprio Alberto Xavier<sup>67</sup> sustentam que o conceito de residência fiscal afasta-se dos conceitos do direito civil e administrativo. Concordamos em parte com tal proposição, uma vez que entendemos que tais conceitos contribuem para a formação do conceito no âmbito do direito tributário.

Note que não há na legislação fiscal um conceito claro do que seja residência ou domicílio fiscal, exceto no tocante ao domicílio para fins de direito tributário interno contido no art. 127 do CTN. De resto, a legislação tributária apenas determina o momento de quebra do vínculo, bem como o momento de aquisição do “status” de residente fiscal do brasileiro que retorna ou do estrangeiro que ingressa no país.

Com efeito, tendo em vista a lacuna da legislação acerca do conceito de residência, entendemos ser válida a utilização do conceito, especialmente do direito civil.

Ademais, é válido destacarmos nesta parte introdutória do capítulo que os países não possuem as mesmas regras de residência, o que pode gerar conflitos. Nesta esteira, as convenções internacionais tem a função de dirimir tais divergências, a fim de que uma mesma pessoa seja considerada residente apenas em um Estado.

Neste diapasão, passaremos a analisar, pormenorizadamente, os conceitos e termos iniciais e finais da residência da pessoa física e da pessoa jurídica no Brasil.

---

<sup>66</sup> “*Como se percebe, o regime de residência no direito tributário afasta-se dos conceitos civilísticos de residência e de domicílio*” (Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 127)

<sup>67</sup> “*Importa desde logo salientar que as noções de domicílio ou residência de que agora nos vamos ocupar gozam de autonomia relativamente a idênticos conceitos utilizados noutros ramos do Direito, como o direito civil, administrativo, do trabalho ou internacional privado, cada um dos quais os modelam tendo em vista os seus interesses e objetivos próprios*” (Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 287)

### **V.1. PESSOA FÍSICA RESIDENTE: TERMOS INICIAIS E FINAIS DA RESIDÊNCIA FISCAL NO BRASIL**

Dispõe o art. 12 da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, que se sujeitam ao Imposto sobre a Renda no Brasil as pessoas físicas que ingressarem no país: **(i)** com visto temporário para trabalhar com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de chegada, ou que, com visto temporário por qualquer outro motivo, permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias; ou ainda **(ii)** com visto permanente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua chegada.

Note que, a nosso ver, este dispositivo padece de vício de constitucionalidade uma vez que, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor acerca de normas gerais de direito tributário, especialmente sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na referida Carta Política.

Ao definir o termo inicial de residência, a Lei 9.718 acabou por estabelecer normas sobre o contribuinte do Imposto sobre a Renda, já que as pessoas físicas que ingressem no país somente serão consideradas contribuintes deste imposto caso contemplem uma das hipóteses elencadas nos dispositivos do art. 12 da referida lei ordinária.

Com efeito, tendo em vista a ingerência da lei ordinária nos assuntos reservados à lei complementar pela Constituição, temos que o art. 12 da Lei 9.718 é inconstitucional.

Em que pese as alegações acima no tocante à inconstitucionalidade do art. 12, vale estudarmos as regras do referido artigo.

As regras do supracitado art. 12 nos remetem à Lei do Estrangeiro no Brasil (Lei 6.815 de 1.980, de 19 de agosto de 1980), uma vez que, para se definir a residência para fins fiscais, mister se faz analisar e conhecer os tipos de vistos conferidos aos estrangeiros que ingressem no Brasil.



Vale ressaltar que não se pode confundir o conceito de residência com o conceito de nacionalidade. Nas palavras de Heleno Tôrres<sup>68</sup>:

*“Residência exprime o vínculo existente entre a pessoa e âmbito espacial de vigência das leis de um determinado Estado, enquanto nacionalidade representa o vínculo de pertinencialidade ao ‘povo’ que constitui o Estado, ou que é criado pelo ordenamento vigente (no caso das pessoas jurídicas). Quando um estado adota o critério de residência, a nacionalidade não terá qualquer importância para a definição das consequências impositivas sobre os sujeitos submetidos à sua jurisdição. O cidadão estrangeiro será tão residente ou não-residente em relação àquele Estado quanto os cidadãos nacionais deste, a depender da situação da sua permanência.”*

Voltemos à Lei do Estrangeiro no Brasil. Segundo o art. 4º do referido diploma, ao estrangeiro que pretenda ingressar no Brasil, poderá ser concedido visto de trânsito, de turista, temporário, permanente, de cortesia, oficial e diplomático. Mediante uma rápida e simples comparação com o art. 12 da Lei 9.718, podemos sumariamente concluir que o estrangeiro que ingresse no Brasil com visto de trânsito, de turista, de cortesia, oficial ou diplomático não é considerado residente fiscal no Brasil, pois o referido art. 12, nem, ao menos, cita estes vistos. Contudo, menciona apenas os vistos temporário e permanente, o que nos induz à conclusão que para aqueles vistos não há que se falar em residência fiscal.

Quanto ao visto temporário, determina o art. 13 da Lei 6.815 que será concedido ao estrangeiro que ingressar no Brasil **(i)** em viagem cultural ou missão de estudos, **(ii)** em viagem de negócios, **(iii)** na condição de artista ou desportista, **(iv)** na condição de estudante, **(v)** na condição de cientista, professor, técnico ou profissional de outra categoria, sob regime de contrato ou a serviço do Governo brasileiro, **(vi)** na condição de correspondente de jornal, revista, rádio, televisão ou agência noticiosa estrangeira, ou ainda **(vii)** na condição de ministro de confissão religiosa ou membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou ordem religiosa.

Em todos os casos acima, podem ser conferidos vistos temporários para o estrangeiro. Da leitura conjunta deste artigo com o art. 12 da Lei 9.718, podemos concluir que para todos estes casos, exceto em uma determinada situação que mencionaremos mais adiante, o estrangeiro que ingresse no Brasil será considerado

---

<sup>68</sup> Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 127-128

residente fiscal brasileiro a partir do 184º dia de permanência consecutiva ou não, considerando um período de 12 meses. Confira-se:

*“Art. 12. Sem prejuízo das normas de tributação aplicáveis aos não-residentes no País, sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física que ingressar no Brasil:*

*I - com visto temporário:*

*(...)*

*b) por qualquer outro motivo, e permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência;*

*(...)”*

Não obstante, caso o estrangeiro ingresse no Brasil com um visto temporário com base em um contrato de trabalho, determina a lei a residência imediata. Ou seja, logo ao ingressar no país nesta situação, o estrangeiro é considerado residente fiscal no Brasil para todos os fins.

Nos casos em que o estrangeiro pretenda residir definitivamente no Brasil, ser-lhe-á conferido o visto permanente. Neste caso também o “status” de residente fiscal é conferido tão logo o estrangeiro ingresse no Brasil.

A Instrução Normativa SRF 208, de 27 de setembro de 2002, ao tratar acerca do assunto, esclarece que o brasileiro que retorna ao país de forma definitiva, é considerado residente fiscal desde o retorno, o que, apesar de não estar expressamente previsto na lei, pode ser concluído pela leitura conjunta das normas, uma vez que ao brasileiro que retorna ao país não é aplicável a exigência de visto.

Vale mencionar que a referida Instrução Normativa extrapolou o disposto na lei, determinando que, para se contar o período de 183 dias no Brasil, no caso do estrangeiro que ingressa no país com visto temporário sem contrato de trabalho, o período de 12 meses inicia-se a cada entrada no país.

Note que esta regra específica não consta do art. 12 da Lei 9.718, o que leva a concluir pela ilegalidade da referida Instrução Normativa neste particular. No restante, a Instrução Normativa SRF 208 contempla todas as hipóteses de configuração da residência descritas acima.

É importante destacar que, dentre todas estas regras, há hipóteses em que, apesar de fisicamente residindo no Brasil, o estrangeiro não é considerado

residente fiscal no Brasil. Este é o caso, por exemplo, de estudantes, missionários, profissionais técnicos que não possuem contrato de trabalho antes de contemplar os 183 dias de permanência no Brasil.

A lei determina também o momento de término da residência fiscal no Brasil. Dispõe a Lei 3.470, de 28 de novembro de 1958, que o residente ou domiciliado no Brasil que se retirar em caráter definitivo do território nacional no decorrer de um exercício financeiro fica sujeito à apresentação imediata da nova declaração dos rendimentos do período de 1º de janeiro até a data em que for requerida às repartições da Receita Federal a certidão para visto no passaporte, ficando, ainda, obrigados ao pagamento, no ato da entrega dessa declaração, do imposto que nela for apurado.

Tendo em vista ser uma lei antiga, alguns dispositivos já não são mais aplicáveis. Note que a Instrução Normativa SRF 208, alterada pela Instrução Normativa RFB 1.008, de 9 de fevereiro de 2010, determina que o prazo para a entrega da Declaração de Saída Definitiva é abril do ano subsequente ao da caracterização da não residência.

Segundo o referido normativo, a caracterização da não residência pode ocorrer em dois momentos distintos. O primeiro se dá quando o residente fiscal deixa o país de forma definitiva. Neste caso, a quebra do vínculo da residência ocorre na data de partida do país.

A Instrução Normativa SRF 208 prevê uma segunda hipótese, aplicável no caso de saída do país de caráter não definitivo (saída temporária), criando para esta situação uma presunção. Neste caso, a lei determina que após 12 meses de ausência do país a pessoa física será considerada não residente.

O normativo não exige expressamente a obtenção de certidão negativa para se caracterizar a quebra do vínculo fiscal com o Brasil. Contudo, exige que todos os débitos em aberto sejam quitados até a data da entrega da Declaração de Saída Definitiva. A certidão negativa neste mister, é prova incontestável de que naquela data o residente fiscal que está deixando o país efetivamente ou por

presunção não possuía débitos com o Fisco brasileiro. Neste sentido são as palavras de Heleno Tôrres<sup>69</sup>:

*“Deve, portanto, esta ‘certidão de quitação de tributos federais’ ser considerada tão-só como um título declaratório que simplesmente atesta a situação de direito e de fato existente, qual seja, a de plena quitação de tributos federais.”*

Vale mencionar ainda que a Instrução Normativa 1.008 introduziu a obrigatoriedade da apresentação da Comunicação de Saída Definitiva do País, a qual deve ser apresentada até fevereiro do ano subsequente à saída definitiva ou à caracterização da saída nos casos de saída temporária.

Esta comunicação precede a entrega da declaração e tem o mero objetivo de informar a Receita Federal acerca da situação de residência do contribuinte.

Neste contexto, destacamos que o art. 27 da Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, criou uma ficção jurídica, ao dispor que a transferência do domicílio fiscal da pessoa física residente e domiciliada no Brasil para país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, somente terá seus efeitos reconhecidos na data em que o contribuinte comprove: **(i)** ser residente de fato naquele país ou dependência, ou **(ii)** sujeitar-se a imposto sobre a totalidade dos rendimentos do trabalho e do capital, bem como o efetivo pagamento desse imposto.

A referida lei dispõe ainda que nos casos do item **(i)**, consideram-se residentes de fato as pessoas físicas que tenham efetivamente permanecido no país ou dependência por mais de 183 dias, consecutivos ou não, no período de até 12 meses, ou que comprovem que ali se localiza a residência habitual de sua família e a maior parte de seu patrimônio.

Note que a lei criou uma ficção, uma vez que é possível que alguém resida efetivamente em um determinado país e tenha boa parte, senão todo o seu patrimônio, em outro país.

Por óbvio esta norma tem caráter antielisivo, buscando evitar situações em que a pessoa residente no Brasil saia do país apenas para evitar o recolhimento de imposto, transferindo a sua residência, temporariamente, para paraísos fiscais.

---

<sup>69</sup> Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 136

Contudo, alguns aspectos devem ser considerados neste ponto. Conforme já mencionado anteriormente, cabe a lei complementar dispor acerca dos contribuintes dos impostos previstos na Constituição Federal. A nosso ver, não há que se falar que o dispositivo mencionado acima não deve observar a regra esculpida no art. 146 da Constituição Federal por se tratar de norma antielisiva e não norma acerca dos contribuintes do Imposto sobre a Renda.

Não se pode alterar a natureza da norma considerando objetivo por ela visado. O objetivo – evitar a elisão fiscal – não determina a natureza da norma, a qual é dispor acerca do contribuinte do Imposto sobre a Renda.

Entendemos que a definição dos termos iniciais e finais da residência fiscal no Brasil é norma de caráter geral e deve atender ao requisito imposto pelo art. 146 da Constituição Federal, qual seja, ser introduzido no ordenamento jurídico brasileiro mediante lei complementar.

Não é correto que as normas de residência fiscal sejam aplicáveis apenas para fins de Imposto sobre a Renda, dada o caráter geral da questão envolvida. Ou seja, não podemos ter normas de residência fiscal distintas para os impostos previstos na Constituição (Imposto sobre a Renda, ITCMD, ITBI etc.).

Ademais, é defeso à lei alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Note que o art. 70 do Código Civil define que o domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo. É de se ressaltar que a residência ou domicílio não está vinculado à localização do patrimônio ou à sujeição da pessoa física aos tributos de um determinado país, mas sim ao ânimo definitivo de residência.

Por fim, determina o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 127, que o domicílio tributário das pessoas naturais é a sua residência habitual, ou, sendo incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade.

Note que o CTN utiliza como critério subsidiário (§ 1º do art. 127) a localização dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que derem origem à

obrigação tributária. Ressalte-se que tal critério é subsidiário, ou seja, somente se aplica na impossibilidade de verificação dos critérios anteriores descritos.

Vale mencionar que, apesar do referido art. 127 tratar preponderantemente do domicílio em um contexto de direito tributário interno, ou seja, como definir o domicílio tributário dentro dos limites do território nacional para fins de definição da jurisdição do Fisco, não podemos desconsiderar os conceitos ali contidos.

Com efeito, podemos dizer que a Lei 12.249, ao determinar outros critérios que divergem dos conceitos esculpidos no Código Civil e do CTN, extrapolou os seus limites de atuação, sendo eivada de vício de ilegalidade.

Neste contexto, também é válido citarmos os critérios de definição de residência utilizados na Convenção Modelo da OCDE, especialmente utilizado para dirimir conflitos de competência entre dois Estados.

Adicionalmente, é válido citarmos os parágrafos 1º e 2º do art. 4º da Convenção Modelo da OCDE. Confira-se:

*“1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person Who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.*

*2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:*

*a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*

*b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*

*c) if he has as habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State if which he is a national;*

*d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.”*

Estes critérios são de suma importância para fins de dirimir conflitos de competência tributária entre dois Estados. Estes conflitos surgem na medida em que

as legislações internas dos dois Estados definem a pessoa em questão como residente em seu território. Com efeito, definir a residência é o primeiro passo para a aplicação do tratado.

Destarte, o referido art. 4º da Convenção Modelo determina alguns critérios a ser aplicados para a determinação da residência. Verifica-se, primeiramente, a residência permanente, se este critério não resolver o conflito, procura-se o seu centro de interesses vitais. Se este critério não for suficiente, apura-se o seu lugar de moradia habitual. Persistindo o conflito, verifica-se a nacionalidade da pessoa. Por fim, caso todos os critérios não solucionem o competência concomitante, os dois Estados devem entrar em um acordo.

Note que neste particular, os tratados internacionais desconsideram as definições das legislações internas dos Estados acerca de residência fiscal. Na visão da OCDE, para se efetivar a adoção dos tratados, a convenção internacional deve ter primazia sobre a lei interna. Caso contrário, a indefinição quanto à competência tributária persistirá e não será nunca solucionada.

Neste sentido são válidos os comentários publicados pelo OCDE no tocante ao art. 4º da Convenção Modelo:

*“Conventions for the avoidance of Double taxation do not normally concern themselves with the domestic laws of the Contracting States laying down the conditions under which a person is to be treated fiscally as ‘resident’ and, consequently, is fully liable to tax in that State. They do not lay down standards which the provisions of the domestic laws on ‘residence’ have to fulfill in order that claims for full tax liability can be accepted between the Contracting States. In this respect the States take their stand entirely on the domestic laws.”*

Neste ponto são importantes os comentários já feitos acerca da relação das normas de direito internacional tributário, com as normas de direito interno. A nossa posição é no sentido de que as normas de direito internacional são equivalentes a leis ordinárias podendo revogar e serem revogadas por estas.

## V.2. PESSOA JURÍDICA NÃO DOMICILIADA NO BRASIL

### V.2.1. Nacionalidade da Pessoa Jurídica

Antes de analisarmos o conceito de pessoa jurídica não residente ou domiciliada no Brasil, mister estudarmos a questão da nacionalidade da pessoa jurídica. Dispunha o art. 171 da Constituição Federal:

*Art. 171. São consideradas:*

*I - empresa brasileira a constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País;*

*II - empresa brasileira de capital nacional aquela cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou de entidades de direito público interno, entendendo-se por controle efetivo da empresa a titularidade da maioria de seu capital votante e o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para gerir suas atividades. Revogado pela Emenda Constitucional nº 6, de 15/08/95*

*§ 1º - A lei poderá, em relação à empresa brasileira de capital nacional:*

*I - conceder proteção e benefícios especiais temporários para desenvolver atividades consideradas estratégicas para a defesa nacional ou imprescindíveis ao desenvolvimento do País;*

*II - estabelecer, sempre que considerar um setor imprescindível ao desenvolvimento tecnológico nacional, entre outras condições e requisitos:*

*a) a exigência de que o controle referido no inciso II do "caput" se estenda às atividades tecnológicas da empresa, assim entendido o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para desenvolver ou absorver tecnologia;*

*b) percentuais de participação, no capital, de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou entidades de direito público interno.*

*§ 2º - Na aquisição de bens e serviços, o Poder Público dará tratamento preferencial, nos termos da lei, à empresa brasileira de capital nacional.*

Este artigo foi revogado pela Emenda Constitucional 6, de 15 de agosto de 1995. À época se discutia os privilégios que o referido dispositivo constitucional conferia a empresas brasileiras. Contudo, a referida emenda revogou não apenas os privilégios mas também a definição de nacionalidade da pessoa jurídica. Note, contudo, que a definição do inciso I do art. 171 já tinha previsão no art. 60 Decreto-Lei 2.627 de 26 de setembro de 1940<sup>70</sup>. O dispositivo da Carta Maior revogado veio apenas dar “status” constitucional a este dispositivo.

Nos termos deste dispositivo, é empresa brasileira aquela constituída sob as leis brasileiras e com sede no Brasil. Note que é possível, nos termos do art. 17 do referido Decreto-Lei 2.627, que uma empresa estrangeira nacionalize-se, mediante autorização do Governo Federal.

<sup>70</sup> “Art. 60. São nacionais as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e que têm no país a sede de sua administração.”



Paralelamente, é válido citarmos o art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), a qual dispõe acerca de conflito no âmbito da aplicação do Direito Internacional Privado:

*“Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.*

*§ 1º Não poderão, entretanto, ter no Brasil filiais, agências ou estabelecimentos antes de serem os atos constitutivos aprovados pelo Governo brasileiro, ficando sujeitas à lei brasileira.”*

Note que a LICC não exige que a sociedade tenha sede no Brasil, como o faz o Decreto-Lei 2.627. Acerca desta aparente incongruência entre as normas, diz Heleno Tôrres<sup>71</sup>:

*“A aparente incongruência de critérios entre a LICC (critério de constituição) e o Dec.-lei 2.627/40 (critério de constituição cumulado com o de sede) resolve-se sem maiores problemas, porquanto a LICC aplica-se apenas no caso de conflitos de leis, em questões de Direito Internacional Privado (DIP), em face de dúvida sobre a nacionalidade de uma pessoa jurídica, quando deve prevalecer o critério do país de constituição da sociedade. Tratando o Dec.-lei 2.627/40 do critério de conceituação de ‘empresa brasileira’ exige mais que a LICC, exige critério de constituição cumulado com o de sede.”*

Superada a análise da nacionalidade, passemos a analisar a definição do domicílio da pessoa jurídica.

### **V.2.2. Domicílio da Pessoa Jurídica**

Ao tratar de pessoas jurídicas, a legislação, em regra, utiliza o termo “domicílio” e não “residência”. Dispõe o art. 45 do Código Civil o quanto segue:

*Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:*

*(...)*

*IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.*

*§ 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.*

*§ 2º Se a administração, ou diretoria, tiver a sede no estrangeiro, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder.*

---

<sup>71</sup> Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 167

Como regra, o domicílio das pessoas jurídicas é o lugar onde funcionar a respectiva diretoria e administração, ou onde eleger o seu estatuto. Entretanto, caso a administração ou diretoria seja no estrangeiro, e a pessoa jurídica tiver estabelecimento no Brasil, será considerado domicílio o lugar do estabelecimento.

Conforme já mencionado anteriormente, o CTN ao tratar de domicílio tributário diz respeito preponderantemente à eleição pelo contribuinte do domicílio no tocante ao direito tributário interno. Como regra dispõe o art. 127, II do referido diploma que o domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado é o lugar da sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Dispõe o artigo 147 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (“RIR/99”) que estão sujeitas à tributação do lucro pelo Imposto sobre a Renda: **(i)** as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital; **(ii)** as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior e **(iii)** comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País.

O elemento de conexão subjetivo neste caso (o domicílio) tem, indiscutivelmente, a sua definição do direito civil. Com efeito, a regra para determinação do domicílio da pessoa jurídica é a verificação da sede. Caso a sede esteja no Brasil, mesmo se tratando de sociedade constituída sob leis estrangeiras, o domicílio é o Brasil. Na hipótese contrária, ou seja, caso a sociedade, mesmo de nacionalidade brasileira, possua domicílio no exterior, o elemento de conexão alcançará apenas a filial, sucursal, agência ou representação da sociedade estrangeira no País.

Vale mencionar que caso uma pessoa jurídica estrangeira deseje estabelecer uma filial, sucursal ou agência, é necessária autorização expressa do Poder Executivo, nos termos do art. 1.134 do Código Civil, conforme veremos detalhadamente mais adiante.

### V.2.3. Estabelecimentos Permanentes

Neste ponto, é importante nos atermos um pouco na análise da definição de “estabelecimento permanente” tanto para fins de legislação interna como no tocante aos conceitos contidos na Convenção Modelo da OCDE.

Elidie Palma Bifano<sup>72</sup> define estabelecimento permanente como “*a figura do direito tributário que nasce com a presença de uma dada sociedade, ou pessoa jurídica, não residente, através de uma base fixa de negócios em um país. Caracterizada a presença de sociedade estrangeira, o Fisco local pode tributá-la, diretamente, pelos negócios que efetiva, nos mesmo moldes que tributa as sociedades locais, tributando a renda gerada pelo estabelecimento permanente*”.

Vale ressaltar que o CTN não define o que seja “estabelecimento permanente”. Diana Paitti de Barros Lobo<sup>73</sup> chega até a cogitar que a atuação de sociedade estrangeira no Brasil não poderia ser objeto de tributação em virtude da ausência de definição na legislação tributária. Confira-se:

*“No caso em comento, se na legislação doméstica do Brasil não há referência à tributação de estabelecimentos permanentes, em tese, não haveria espaço para se cogitar a aplicação dos tratados para orientar (limitando ou omitindo) a tributação dos não-residentes no Brasil.”*

A autora define a sua linha de pensamento no sentido de que não seria válido se utilizar o tratado internacional para definir algo que não possa ser definido pela legislação interna. Assim, poder-se-ia concluir que, como não há definição explícita no CTN do que seja “estabelecimento permanente”, apenas no tratado, a pessoa jurídica não domiciliada no país que atue no Brasil não estaria sujeita à tributação.

Contudo, a própria autoria, acertadamente, com base nos art. 126 do CTN e art. 147 do RIR/99 reconhece que há na legislação tributária interna fundamentos suficientes para suprir a falta da definição de “estabelecimento permanente”:

*“É de se ressaltar, contudo, que a falta de previsão da expressão ‘estabelecimento permanente’ não significa dizer que a tributação da renda*

---

<sup>72</sup> O Investimento Financeiro e o Estabelecimento Permanente, 2008, p. 35

<sup>73</sup> Breves Noções Sobre o Conceito de Estabelecimento Permanente no Direito Tributário Brasileiro, 2008, p. 64

*dos não-residentes quando da existência de uma presença estável deixou de ser regulamentada no Brasil.*

*Isso porque, se examinadas as normas que compõem o Sistema Tributário, verifica-se a existência de prescrições normativas que orientam efeitos tributários de uma possível atuação de uma empresa estrangeira no Brasil e a aplicação de um regime tributário sintético (em que todos os rendimentos são considerados) em contraposição ao regime analítico (em que cada rendimento é considerado de 'per si' e submetido à tributação na fonte).*

*A primeira delas é o artigo 126 do Código Tributário Nacional. Diz o mencionado dispositivo que: 'A capacidade tributária passiva independe: (...) III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional'*

*Assim, de acordo com o artigo 126 do CTN, serão abarcadas pela competência impositiva as pessoas jurídicas, regularmente ou irregularmente constituídas, bastando que configurem uma unidade econômica ou profissional."*

A nosso ver, o art. 126 do CTN supre a ausência de definição de "estabelecimento permanente" ao incluir no pólo passivo da obrigação tributária a unidade econômica ou profissional. Apesar de não ter base legal específica, o art. 147, I reforça a ideia de que o estabelecimento permanente é sujeito do Imposto sobre a Renda no Brasil.

Com efeito, adotamos a posição de que a presença de um estabelecimento permanente atuando no Brasil, independentemente, da definição tributária para tal, deve se sujeitar ao Imposto sobre a Renda.

Ademais, é possível nos valermos dos conceitos do direito civil para buscarmos a definição de um estabelecimento permanente. Determina o art. 1.142 do Código Civil que se considera estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Continua o art. 1.143 do Código Civil determinando que o estabelecimento pode ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza.

Estes conceitos, contudo, ganham maior complexidade quando tratamos de um mundo extremamente globalizado e dinâmico. Quando lidamos, por exemplo, com instituições ou operações financeiras, este conceito acaba por gerar dúvidas.

A aplicação financeira de um não residente pode ser tributada definitivamente na fonte, considerando como elemento de conexão a fonte pagadora ou ser tributada na fonte e na Declaração de Ajuste, tendo como elemento de

conexão o domicílio do beneficiário quando a sociedade estrangeira faz este investimento através de um estabelecimento permanente no Brasil.

Quando tratamos de mercado financeiro, às vezes, é muito difícil se determinar o estabelecimento permanente do investidor no Brasil, haja vista que as aplicações são gerenciadas por sistemas, o que dificulta a verificação da existência de um estabelecimento permanente ou não.

Neste ponto são válidas as palavras de Elidie Palma Bifano<sup>74</sup>:

*“O investimento financeiro tem, no dias atuais, tão grande relevância que o administrador, ao eleger o tipo de aplicação que faz de seu dinheiro, também elege o tipo de garantia ao risco que a essa aplicação atribuirá: são as operações financeiras efetivadas com a finalidade de proteção ou ‘hedge’. Associado esse fato aos volumes de recursos objeto de aplicação, surge a indagação se a escolha por investir recursos financeiros próprios, fora do país, não possibilitaria a caracterização de tais operações como um estabelecimento permanente, dada a natureza empresarial desta atividade e dada a nítida equação que dela decorre: investimento menos custo da inversão equivale ao patrimônio líquido de uma certa atividade que pode gerar renda, fixa ou variável, mas inversão e renda que sempre estarão sujeitas a todo tipo de risco próprio do mercado.”*

Também são importantes os comentários de Alberto Xavier<sup>75</sup> sobre este assunto:

*“O que caracteriza a atividade funcional, por contraposição à atividade jurídica, não é só a natureza intrínseca da atividade, mas também o modo como é exercida. O critério do modo de exercício diz respeito exclusivamente aos atos típicos e visa a separar as hipóteses em que a empresa estrangeira exerce a sua atividade noutro país de um ‘modo empresarial’, isto é com habitualidade através de um estabelecimento nele localizado – caso em que configura funcionamento – das hipóteses em que a empresa se limita a, de ‘modo isolado’ e sem presença econômica no território, realizar operações no país. Assim, por exemplo, se um banco estrangeiro no exercício de sua atividade própria no seu país de domicílio conceder empréstimos a residentes no Brasil, ele não estará exercendo uma atividade funcional, mas tão somente jurídica. Caso, porém, tal banco destaque um capital para operar no Brasil e aqui, através de elementos humanos e materiais, conceder empréstimos a residentes no Brasil, terá passado a explorar a mesma atividade, mas agora em termos empresariais, com habitualidade e através de um estabelecimento afetado a este fim. Estará, pois, exercendo uma atividade funcional.”*

Note que o autor faz distinção entre atividade jurídica e atividade funcional da sociedade estrangeira no País. Para ele, a configuração de estabelecimento permanente aqui no país somente se dá na medida em que a sociedade estrangeira

---

<sup>74</sup> O Investimento Financeiro e o Estabelecimento Permanente, 2008, p. 48

<sup>75</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2007, p. 632

exerça no território nacional atividade funcional, o que pressupõe uma atividade econômica organizada para a circulação de bens ou serviços, através de um estabelecimento empresarial fazendo referência aos conceitos de empresário e estabelecimento empresarial contidos no Direito Civil.

Lembra também o autor que de acordo com o já citado art. 1.134 do Código Civil, uma das exigências para que a sociedade estrangeira atue no Brasil através de uma filial, por exemplo, é a existência de um capital destinado para as operações no território nacional, o que revela a exigência de um “patrimônio de afetação especial”.

Esta exigência exclui as sociedades estrangeiras que não possuem parte de seu capital destacado para o investimento no território nacional. O que implica dizer que qualquer atividade desta empresa aqui no Brasil é mera atividade jurídica e não funcional.

A principal diferença, sob o aspecto tributário, entre a atuação da sociedade estrangeira através de um estabelecimento permanente no país ou não é a tributação sintética ou analítica dos rendimentos. O não residente que aufera rendimentos no Brasil diretamente, ou seja, sem a existência de um estabelecimento permanente no país, tem os seus rendimentos tributados isoladamente pela fonte, ou seja, juros, serviços, dividendos etc. são tributados pela fonte pagadora isoladamente.

Entretanto, ao ser caracterizado o estabelecimento permanente a tributação é sobre o lucro auferido pela filial, sucursal etc., o que significa dizer que os rendimentos não são tributados isoladamente, mas sim em conjunto, apurando-se o lucro do estabelecimento, considerando nesta apuração também os custos e despesas incorridos para a obtenção dos rendimentos.

Neste mister, é válido destacar que caso seja verificada que a atuação da sociedade estrangeira no território nacional é de fato uma filial, a falta de autorização não impede que esta atividade seja tributada como um estabelecimento permanente.

Por fim, ressalte-se que, para se dirimir conflitos, a Convenção Modelo da OCDE também traz suas definições acerca do conceito de um estabelecimento permanente (filial, escritório, agente etc.). O art. 5º da referida Convenção Modelo

enumera diversas situações em que se caracteriza o estabelecimento permanente. Contudo, segundo os comentários da própria OCDE à Convenção Modelo, a lista não deve ser tida como exaustiva.

O referido art. 5º da Convenção Modelo não trata de empresas subsidiárias. Uma subsidiária é uma pessoa jurídica domiciliada em um determinado Estado, a qual possui vínculo com o exterior em virtude de ter em seus quadros societários, acionistas ou quotistas estrangeiros.

Note que as hipóteses de configuração de estabelecimento permanente listadas pelo art. 5º da OCDE superam as hipóteses previstas na legislação brasileira. O art. 147 do RIR/99 prevê que estão sujeitos ao Imposto sobre a Renda apenas as filiais, sucursais, agências ou representações no País.

Já o art. 5º da convenção modelo da OCDE, além dos já citados acima, prevê que são estabelecimentos permanentes para fins de aplicação do Tratado para se Evitar a Bitributação dos Rendimentos, fábricas, minas, canteiros de obras e construção etc.

No direito tributário português, por exemplo, a lista de casos em que se configura a figura do estabelecimento permanente é mais extensa. Reproduzimos a seguir as palavras de Alexandre Andrade<sup>76</sup>, o qual relata o conceito de Estabelecimento Permanente sob a perspectiva do direito português:

*“The Portuguese Corporate Tax Law is the IRC Code (Imposto sobras as pessoas colectivas). It was approved by Decree-Law n.º 442-B/88 on November 30, 1988 and applies, amongst others, to companies with their head-office or effective management in Portugal and that carry on commercial, industrial or agricultural activities in Portugal; and to corporate entities without their head-office or effective management in Portugal but with a “Permanent Establishment” in Portugal. According to Paragraph one of Article five of the IRC Code, ‘Permanent Establishment’ means a fixed place of business through which the company carry out commercial, industrial or agricultural activities. The term ‘Permanent Establishment’ includes, in particular, a place of management, a branch, an office, a factory, a workshop and a mine, an oil gas well, a quarry or any place of extraction of natural resources In this examples it is important that the ‘place’ is fixed and that the enterprise carries on the activity through this fixed place of business.”*

---

<sup>76</sup> *Permanent Establishments in Portugal*, 2010, p. 191

É possível verificar que o conceito de Estabelecimento Permanente na legislação portuguesa é mais amplo que no direito brasileiro, pois inclui minas, poços de petróleo e gás etc. assemelhando-se à lista da Convenção Modelo da OCDE.



## **VI. REGRAS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS POR NÃO RESIDENTES NO BRASIL**

Como regra geral, tanto as pessoas físicas quanto jurídicas não residentes no País são tributadas pela conexão objetiva “fonte de pagamento” com observância ao princípio da territorialidade. Exceto nos casos em que se configurar Estabelecimento Permanente, as sociedades estrangeiras e as pessoas físicas não residentes são tributadas em função da fonte de pagamento estar localizada no Brasil.

Em regra, os rendimentos auferidos pelos não residentes estão sujeitos ao Imposto sobre a Renda na Fonte, instituto já analisado anteriormente.

Com efeito, analisaremos neste capítulo, alguns rendimentos e a respectiva tributação – base de cálculo, alíquotas etc. – apresentando as bases legais e a jurisprudência administrativa e judicial, quando aplicável, em cada caso, bem como considerações acerca das disposições da Convenção Modelo da OCDE.

### **VI.1. TRATADOS INTERNACIONAIS E CONVENÇÃO MODELO DA OCDE**

Como já mencionado anteriormente, os tratados e convenções internacionais tem a função de evitar a bitributação dos rendimentos auferidos pela mesma pessoa e pagos pela mesma fonte pagadora em dois Estados distintos.

A OCDE tem a função de estudar e publicar convenções modelos a fim de se evitar, justamente, a bitributação de rendimentos, sem contudo ferir a soberania dos Estados envolvidos.

Apesar do Brasil não ser membro da OCDE, a maioria dos tratados firmados para se evitar a bitributação toma por base a Convenção Modelo, com pequenas alterações na redação, a depender do caso.

Atualmente, o Brasil possui tratados internacionais para evitar a bitributação com os seguintes Estados: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países

Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia. Até 31 de dezembro de 2005, a Alemanha também estava nesta lista.

Além destes, há negociações com outros países, tais como Reino Unido e Estados Unidos da América para que se firme acordos neste área também.

Tais acordos internacionais, além de trazerem definições acerca de residência fiscal e estabelecimento permanente, destacam para cada tipo de rendimento o tratamento tributário que será dispensado por cada Estado Contratante.

A Convenção Modelo da OCDE trata dos seguintes tipos de rendimento: aluguel, lucros, rendimentos relacionados ao transporte marítimo, dividendos, juros, royalties, ganhos de capital, salário, *pro labore*, rendimentos de esportistas ou artistas, pensões, rendimentos relativos a serviços governamentais, bolsas de estudo e outros tipos de rendimento.

A análise proposta pretende estudar pormenorizadamente a maioria dos rendimentos elencados acima, demonstrando para cada caso o tratamento dado pela legislação doméstica, exemplos de tratados internacionais firmados no Brasil e as disposições da Convenção Modelo da OCDE (ano de 2010).

É importante destacar que analisaremos também os métodos mais comuns utilizados nos tratados para se evitar a bitributação dos rendimentos, como por exemplo o método do “*tax credit*” ou da isenção.

## **VI.2. RENDIMENTOS DE CAPITAL**

### **VI.2.1. Dividendos**

Os dividendos distribuídos a não residentes são, em regra, isentos do Imposto sobre a Renda na Fonte, desde que se refiram a lucros apurados após 31 de dezembro de 1995. Isto é o que dispõem os arts. 692 e 693 do RIR/99.

Caso os lucros se refiram aos anos-calendário de 1994 ou 1995, a alíquota aplicável é de quinze por cento. Na hipótese de se referirem a anos-calendários anteriores a alíquota é de vinte e cinco por cento.

Vale destacar que de acordo com a Medida Provisória 315, de 3 de agosto de 2006, convertida na Lei 11.317, de 28 de novembro de 2006, o capital estrangeiro investido no Brasil deve ter registro no Banco Central. A falta deste registro acarreta na impossibilidade de remessa de dividendos ao exterior.

Neste tópico, é válido mencionarmos o tratado para se evitar a bitributação entre Brasil e Espanha. Da leitura do § 2º do art. 10 do referido tratado em conjunto com o Ato Declaratório Interpretativo SRF 27, de 21 de dezembro de 2004, é possível verificar que nos casos de lucros distribuídos para uma sociedade domiciliada na Espanha que detenha participação de pelo menos vinte e cinco por cento do capital com direito a voto na sociedade brasileira, a alíquota máxima a ser aplicada é de dez por cento.

Ao tratar acerca dos métodos para se eliminar a dupla tributação, o referido tratado dispõe no § 3º do art. 23 que quando um residente da Espanha receber dividendos que, de acordo com as disposições da Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Espanha isentará de imposto estes dividendos, podendo no entanto ao calcular o imposto incidente sobre os rendimentos restantes desse residente, aplicar a alíquota que teria sido aplicável se tais dividendos não houvessem sido isentos.

Ou seja, em regra, tais dividendos seriam isentos na Espanha, caso tivessem sido tributados no Brasil. Contudo, se não forem tributáveis no Brasil, a Espanha poderá exigir o recolhimento do imposto sobre tais valores.

A Convenção Modelo ao tratar do assunto (art. 10)<sup>77</sup>, determina, como regra, que os dividendos somente são tributados no Estado de residência do

---

<sup>77</sup> *“Article 10*

*1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.*

*2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State in which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:*

*a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;*

*b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.*

beneficiário. Contudo, a convenção modelo permite que os dividendos sejam tributados na fonte pagadora no limite máximo de quinze ou cinco por cento, caso o beneficiário detenha pelo menos vinte e cinco por cento de participação da sociedade que está pagando os dividendos.

Note que no caso Brasil e Espanha, a regra é muito similar, exceto no tocante os percentuais máximos de tributação.

### **VI.2.2. Lucros Apurados por Estabelecimentos Permanentes**

Conforme já analisado anteriormente, uma sociedade domiciliada no exterior pode atuar no Brasil por meio de Estabelecimento Permanente. Os lucros deste Estabelecimento Permanente são tributados no Brasil tendo em vista o disposto no já referido art. 147 do RIR/99.

No tocante ao Imposto de Renda na Fonte sobre os dividendos distribuídos, dispõem os arts. 694 e 695 do RIR/99 que tais rendimentos não estão sujeitos à tributação, exceto aqueles referentes a lucros apurados anteriormente a 31 de dezembro de 1995.

Neste caso de aplicam as mesmas regras que já comentamos referentes aos dividendos.

No tocante ao tratamento dispensado pela Convenção Modelo a este tópico, é válido destacar que tal rendimento é tratado em artigo distinto dos dividendos. Verifica-se que, como regra, a convenção modelo da OCDE permite ao Estado em que se encontra o Estabelecimento Permanente tributar os seus lucros.

### **VI.2.3. Juros de Financiamento**

Os juros são outra fonte comum de rendimento decorrente da aplicação do capital no Brasil. Trataremos neste tópico apenas dos juros referentes ao

---

*The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations. This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid. (...)"*

financiamento e não aqueles obtidos no mercado financeiro, em aplicações financeiras de renda fixa.

Para este tipo de rendimento é importante a análise mais cautelosa, uma vez que há diversas situações em que, em função de objetivos econômicos e financeiros, o Estado Brasileiro opta por reduzir as alíquotas do IRRF.

Como regra geral, os juros estão sujeitos ao pagamento do IRRF à alíquota de quinze por cento, conforme determina o art. 702 do RIR/99. Da leitura do referido artigo, conclui-se que o critério temporal da hipótese de incidência do referido tributo é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos valores ao exterior.

Não obstante, conforme já demonstrado anteriormente, o mero crédito contábil não pode ser considerado fato gerador do IRRF, uma vez que o não residente não possui disponibilidade econômica e jurídica da renda, o que se traduz, neste caso, como a efetiva disponibilidade financeira do beneficiário em relação ao rendimento pago.

Assim, a crédito mencionado no referido não pode ser outro a não ser o crédito financeiro, ou crédito em conta do beneficiário da renda. A mera provisão contábil não traduz crédito financeiro dos valores.

Atualmente, há previsão de alíquota zero para dois tipos de remessas de juros: **(i)** juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e **(ii)** juros relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações.

Acerca desta previsão de alíquota zero é válido mencionarmos decisão do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda<sup>78</sup>. Segue parte da ementa do Acórdão 106-17.143, de 05 de novembro de 2008 (Relator Giovanni Christian Nunes Campos):

*“(..) FINANCIAMENTO BANCÁRIO OBTIDO NO EXTERIOR - CRÉDITO DIRECIONADO PARA O FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÕES - ALÍQUOTA ZERO - CERTIFICADO DO BACEN QUE REGISTRA A*

---

<sup>78</sup> Os Conselhos de Contribuintes foram extintos pela Medida Provisória 449/08, convertida na Lei 11.941/09, sendo substituídos pelo recém criado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

*OPERAÇÃO COMO PAGAMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO - ANÁLISE MERAMENTE FORMAL - COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL PARA INVESTIGAR SE OS RECURSOS FORAM APLICADOS NO FIM DEFINIDO PELA LEI - CRÉDITO EXTERNO APLICADO NO MERCADO FINANCEIRO - AUSÊNCIA DE APLICAÇÃO NO FINANCIAMENTO DE EXPORTAÇÕES - IMPOSSIBILIDADE DA FRUIÇÃO DA BENESSE TRIBUTÁRIA - Os Auditores-Fiscais da Receita Federal têm competência para fiscalizar o imposto sobre a renda, do qual o IRRF é uma espécie, não estando adstrito à qualificação formal exarada pelo BACEN em certificado de registro de capitais estrangeiros.*

*O crédito externo foi aplicado no mercado financeiro, não sendo direcionado para o financiamento de exportações, como definido na Lei nº 9.481/99. As remessas dos juros referentes a tal crédito somente teriam o benefício da alíquota zero do IRRF se atendido o requisito legal.(...)"*

O caso analisado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes envolvia a obtenção de empréstimo por uma empresa domiciliada no Brasil junto a banco nos EUA para fins de financiamento de exportação. Ocorre que a empresa brasileira manteve o dinheiro em aplicações no mercado financeiro, e, apenas ao final do prazo para realizar a exportação, adquiriu os produtos que seriam exportados.

Apesar de a operação ter sido classificada como adiantamento para fins de exportação pelo Banco Central, os Auditores Fiscais desconsideraram-na alegando que os recursos obtidos no exterior não foram utilizados no financiamento das exportações, exigindo o IRRF a alíquota de quinze por cento acrescido de multa agravada e juros de mora.

Os conselheiros confirmaram a autuação, exceto quanto a períodos decaídos, sob a fundamentação de que os recursos não teriam sido aplicados para o financiamento das exportações. Note que, mesmo utilizando a base legal errada para aplicar a alíquota de quinze por cento (art. 702 do RIR/99), os conselheiros entenderam que este não era motivo para a anulação do auto de infração.

Vale mencionar que, nos termos do art. 9º da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, os juros sobre as parcelas adiantadas não aplicadas no financiamento das exportações estão sujeitas à alíquota de quinze por cento.

Superada a análise do caso prático, passemos a analisar o tratamento dispensado pela Convenção Modelo da OCDE para os juros.

Primeiramente é válido entendermos a definição de “juros” para fins de aplicação da convenção modelo da OCDE. O art. 11, § 3º traz uma definição bem ampla do termo. Confira-se:

*“The term ‘interest’ as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.”*

Destaque-se que a definição descrita acima engloba rendimentos de aplicações financeiras, os quais serão analisados mais adiante em capítulo próprio. Contudo, é possível verificar que a definição da OCDE para o termo é bem genérica, abarcando rendimentos oriundos de qualquer tipo de débitos.

Em regra, a Convenção Modelo dá o direito de tributar tais rendimentos no país de residência do beneficiário. Contudo, permite que também a fonte pagadora tribute tais rendimentos à alíquota máxima de dez por cento. Neste caso, o Estado do beneficiário deve permitir que este tome o crédito do tributo retido pela fonte pagadora.

A maioria dos acordos assinados pelo Brasil prevê que tal alíquota máxima é de quinze por cento, uma vez que os rendimentos de juros são tributados no Brasil a esta alíquota. Tais acordos também permitem que o beneficiário deduza o imposto retido no Brasil no cálculo dos tributos devidos em seu país de residência.

Vale mencionar que até o advento da Medida Provisória 479, de 30 de dezembro de 2009 (convertida na Lei 12.249 de 11 de junho de 2010), não havia no direito tributário brasileiro regras de subcapitalização (*“thin capitalization”*). Estas regras já eram adotadas em diversos países, e passaram a ser introduzidas no Brasil pela referida Medida Provisória.

As regras de subcapitalização impõem a relação que deve ser observada entre o patrimônio líquido e as dívidas para fins de dedutibilidade dos juros pagos pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

O investidor estrangeiro, por vezes, optava por investir em sociedades no Brasil através de empréstimos e não mediante a capitalização. Sobre estes empréstimos eram devidos juros, os quais apesar de sofrerem retenção na fonte de quinze por cento, representavam despesas dedutíveis para a pessoa jurídica

brasileira, abatendo o Imposto sobre a Renda devido ao final do período de apuração.

Com a introdução das regras de subcapitalização, o investidor estrangeiro precisa observar a relação estabelecida pela lei entre o patrimônio líquido e o endividamento da sociedade, sendo que toda despesa de juros que exceder esta proporção não é dedutível para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

#### **VI.2.4. Aluguel e Arrendamento**

Os rendimentos de aluguel e arrendamento também são muito comuns. Há diversos investidores estrangeiros (não residentes) que adquirem bens, principalmente imóveis, no Brasil e obtêm rendimentos de aluguel.

O IRRF sobre rendimentos de aluguel quando o beneficiário é não residente, pessoa física ou jurídica, em regra, incide à alíquota de quinze por cento, podendo ser deduzidos os impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento, o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado, as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento e as despesas de condomínio.

É importante destacar que, nos termos do art. 16 da Lei 11.371, de 28 de novembro de 1996, está reduzida a zero a alíquota do IRRF, sobre os fatos geradores que ocorrerem até 31 de dezembro de 2013, na hipótese de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa por fonte situada no País a pessoa jurídica domiciliada no exterior, a título de contraprestação de contrato de arrendamento mercantil de aeronave ou dos motores a ela destinados, celebrado por empresa de transporte aéreo público regular, de passageiros ou de cargas, até 31 de dezembro de 2011.

O art. 6º da convenção modelo da OCDE determina que rendimentos provenientes da propriedade de imóveis somente são tributados no Estado da localização do imóvel. Os tratados para evitar a bitributação dos rendimentos firmados pelo Brasil, em geral, seguem esta mesma regra.



É válido ressaltar ainda que tanto a Convenção Modelo, como os tratados firmados pelo Brasil (a exemplo, o assinado recentemente com o Estado do Peru) determinam que a definição de imóvel rural para fins de aplicação do tratado deve se pautar no conceito de propriedade imóvel contido na legislação doméstica de cada Estado Contratante. Entretanto, incluem no conceito de propriedade imóvel o gado e os equipamentos utilizados em explorações agrícolas e florestais. Por óbvio, tais bens não são imóveis, contudo, são equiparados a tal pela Convenção Modelo e pelos tratados em geral.

#### **VI.2.5. Juros sobre Capital Próprio (JCP)**

Apesar da denominação “Juros sobre Capital Próprio”, esta figura nada mais é que o pagamento de dividendos aos acionistas, diferenciando-se destes últimos pelo regime fiscal benéfico.

O art. 9º da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995 criou a possibilidade do capital de uma sociedade ser remunerado através de juros. Contudo, os juros em regra são remunerações referidas às concessões de créditos. A remuneração ao acionista, por natureza, tem a denominação de dividendos e não de juros<sup>79</sup>.

O que a referida Lei 9.249 pretendeu introduzir no ordenamento jurídico brasileiro é o benefício fiscal da dedutibilidade destes dividendos quando calculados conformes as regras previstas em lei, quais sejam: remuneração calculada mediante a aplicação da taxa TJLP sobre o Patrimônio Líquido, excluídas algumas contas (v.g. reserva de avaliação), respeitando dois limites: o valor não superar metade dos lucros acumulados ou do lucro do exercício, dos dois o maior.

A própria CVM, mediante a Deliberação CVM 207, de 13 de dezembro de 1996, dispõe que “os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do art. 9º da Lei 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.”

---

<sup>79</sup> Os Juros sobre Capital Próprio também poderão ser utilizados para o aumento do capital social.

Não obstante, a mesma Deliberação permite que a sociedade opte, para fins fiscais, por contabilizar os JCP pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, desde que proceda à reversão desses valores, nos registros mercantis.

O que se auferir destes dispositivos é que, para fins societários, os JCP devem ter o tratamento de dividendo. Em contrapartida, para fins tributários, os mesmos devem ser tratados como receita ou despesa financeira, sendo que, desde que atendidos os limites, tal despesa é dedutível.

Sobre o JCP pago ou creditado incide o IRRF à alíquota de quinze por cento. A Lei 9.249 não dispõe acerca de tratamento diferenciado para o JCP pago para o não residente. Com efeito, aplica-se a regra geral constante no art. 685 do RIR/99, por não haver tributação específica.

Na Convenção Modelo da OCDE não há previsão específica para a figura dos JCP. Na verdade, o conceito de JCP para fins da Convenção Modelo da OCDE amolda-se mais ao conceito de dividendos do que à definição de juros. Esta é a regra dos tratados, em geral, firmados pelo Brasil.

Não obstante, em alguns casos, os tratados firmados pelo Brasil, como por exemplo o tratado com Portugal, preveem expressamente que os JCP devem receber o tratamento de juros. Aliás, esta parece ser a tendência dos tratados. Podemos verificar nos recentes acordos firmados pelo Brasil (Chile, Ucrânia, Israel, México, África do Sul e Peru) que os JCP sofrem a classificação de juros e não de dividendos.

#### **VI.2.6. Ganho de Capital**

Passamos a tratar de um assunto muito interessante e que contém várias peculiaridades. Dos tópicos tratados neste capítulo, talvez seja o que mais causa polêmicas em virtude do descasamento das normas acerca do assunto, bem como da análise dos conceitos que estão por trás da tributação do ganho de capital do não residente no Brasil.

Conforme já mencionamos anteriormente, o ganho de capital está contido na definição de renda expresso no art. 43 do CTN, inciso II, no tocante,

especificamente a “proventos de quaisquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Já vimos também que no Brasil é aplicável a teoria da “renda-acrécimo” e não da “renda-produto”, uma vez que o art. 43 do CTN não define como hipótese de incidência do Imposto de Renda apenas o produto do capital ou do trabalho, mas também todo acréscimo patrimonial. Neste bojo, encontra-se o ganho de capital que é um acréscimo patrimonial que não advém do produto do capital ou do trabalho.

Vale lembrar ainda que, tendo em vista a impossibilidade do legislador verificar o acréscimo patrimonial, considerado como os ganhos e perdas auferidos em um determinado período, a única forma que restou para tributar a renda do não residente é presumir que houve acréscimo patrimonial, tributando tal presunção definitivamente na fonte pagadora. Neste cenário, entendemos que os tratados e acordos internacionais tem papel fundamental para equalizar a situação, proporcionando meios para que o não residente tribute apenas a sua renda efetiva e não a presumida.

Após esta breve retrospectiva, passamos a analisar a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido pelo não residente na alienação de bens localizados no Brasil.

É importante fazermos um breve histórico acerca das normas que trataram acerca do assunto. Iniciemos pelo art. 77 da Lei 3.470 de 28 de novembro de 1958, o qual dispunha que os rendimentos auferidos por residentes e domiciliados no exterior estavam sujeitos ao Imposto sobre a Renda à alíquota de vinte e cinco por cento.

### **Alienação de Participações Societárias**

Até a edição do Decreto-Lei 1.401, de 07 de maio de 1975, que tratava acerca de isenção do Imposto sobre renda no tocante a certos rendimentos oriundos de investimentos diretos de não residentes em sociedades no Brasil, discutia-se se o ganho de capital estava enquadrado na regra geral de tributação de rendimentos auferidos pelo não residente da Lei 3.470, principalmente no que tange ao ganho de capital na alienação de ações ou quotas. Esta discussão tinha por argumento o fato de que até o advento do Decreto-Lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976, a mais

valia na alienação de quotas ou ações não era tributada pelo Imposto sobre a Renda para as pessoas físicas residentes. Sob este argumento, os contribuintes alegavam que se a mais valia não era tributada para o residente, da mesma forma não poderia ser tributada para o não residente<sup>80</sup>.

Com efeito, o referido Decreto-Lei 1.401 veio a por fim nesta discussão, dispondo no seu art. 4º que:

*“Os ganhos de capital, auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, relativos a investimentos em moeda estrangeira não abrangidos por este Decreto-lei, continuam sujeitos à tributação na fonte, à razão de 25% (vinte e cinco por cento).”*

Ao utilizar a expressão “continuam sujeitos” o referido Decreto-Lei pretendeu deixar claro que o neste ponto a lei era interpretativa. O Fisco, mesmo antes da edição do referido Decreto-Lei, apesar de ter concordado por longo tempo com a tese da não incidência, já estava se manifestando no sentido de que a mais valia na alienação de quotas ou ações por não residentes deveria ser tributada pelo Imposto sobre a Renda<sup>81</sup>.

Como exemplo, podemos citar os Pareceres Normativos 231 e 232 da CST, ambos de 10 de março de 1971. No primeiro, Parecer Normativo 231<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> Segundo Alberto Xavier, a base desta argumentação era o fenômeno da “remissão por absorção”, mediante a qual a não incidência para os residentes estendia-se automaticamente para os não residentes. Segundo o referido autor, esta era a opinião de juristas renomados como Tito Rezende, Bulhões Pedreira, Gilberto de Ulhôa Canto, J. E. Monteiro de Barros e Gustavo Miguez de Mello.

<sup>81</sup> Neste sentido, podemos citar o Parecer CST 413, de 8 de dezembro de 1969

<sup>82</sup> “1. A consulta se refere ao fato de empresa sediada no exterior ter auferido lucro na venda de ações que possuía no Brasil e objetiva seja esclarecido se tal lucro está sujeito ao imposto de 25% (vinte e cinco por cento) a que se refere o art. 292. , inc. 1º, do Regulamento do Imposto de Renda.

2. Esta Coordenação já teve ocasião de se pronunciar sobre o assunto no Parecer SLTN nº 224/70 (publicado no Diário Oficial de 18/05/70) e a solução foi de acordo com a ementa acima transcrita.

3. Ante a hipótese do produto da venda das ações ser integralmente reaplicado no País, haverá que considerar duas situações:

a) reaplicação de montante em moeda estrangeira igual ao registro anterior; e

b) reaplicação de montante em moeda estrangeira em valor superior ao registro anterior.

4. Em ambos os casos é necessário o cancelamento dos registros anteriores e a feitura de novos.

5. Na primeira hipótese, obviamente, não haverá novo imposto a pagar.

determinava que no caso de alienação de participação societária por não residente com reaplicação dos valores no Brasil, não haveria ganho de capital se o valor reaplicado fosse o mesmo já registrado. Contudo, caso o valor reaplicado fosse superior, seria devido o Imposto sobre a Renda sobre a diferença entre o valor reaplicado e o registro anterior.

Já o Parecer Normativo 232<sup>83</sup> dispunha de forma clara que no tocante às pessoas físicas residentes no país, não havia a incidência do Imposto sobre a Renda no caso de alienação ou quotas. Situação diferente das pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, as quais seriam tributadas à alíquota de vinte e cinco por cento.

Note que os pronunciamentos das Autoridades Fiscais olvidaram-se de se pronunciar acerca do Imposto de Renda sobre o ganho de capital no caso de alienação de investimento sem registro no Banco Central.

Destarte, o Decreto-Lei 1.401 veio a consagrar entendimento do Fisco, dispondo, de forma ainda mais genérica, que os ganhos de capital auferidos por residentes ou domiciliados no exterior relativos a investimentos em moeda

---

6. No segundo caso caberá o pagamento do imposto de que cuida o art. 292. , do Regulamento do Imposto de Renda, sobre o valor excedente ao registro anterior.

7. A regularização dos registros (art. 3º da Lei nº 4.131, de 03/09/62) poderá ser processada mediante operação simbólica de entrada e saída de divisas, a critério do Banco Central do Brasil.”

<sup>83</sup> “1. As mutações patrimoniais não previstas pela legislação vigente como categorias de rendimentos sujeitas à tributação do imposto de renda encontram-se no chamado campo da não incidência.

2. Assim, não incide o imposto de renda sobre o lucro ou ágio auferido por pessoa física na alienação de ações a outra pessoa física ou jurídica, desde que esta não seja a emitente daqueles títulos. No caso em que a adquirente for a própria emitente dos referidos títulos, a pessoa física alienante das ações deverá incluir na cédula B de sua declaração de rendimentos, para efeito de tributação a diferença a maior entre os valores de emissão ou aquisição e o reembolso ou resgate das ações, como prescreve o art. 42. , letra b, do vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966. Este critério não prevalece quando o beneficiário é uma pessoa jurídica.

3. Cabe ressaltar, entretanto, que se o alienante, pessoa física ou jurídica, for residente ou domiciliado no exterior, somente os valores em moeda estrangeira registrados no Banco Central do Brasil, como investimento ou reinvestimento é que poderão retornar sem a incidência do imposto de renda na fonte prevista no art. 292, inc. 1º, do Regulamento do Imposto de Renda em vigor.”

estrangeira estão sujeitos ao Imposto sobre a Renda. O referido decreto-lei de forma geral incluiu no campo de incidência tanto os investimentos registrados no Banco Central como os não registrados.

Não obstante, ao tratarmos acerca da base de cálculo, os pronunciamentos do fisco até então, determinavam que o custo de aquisição para fins de ganho de capital seria o valor de registro no Banco Central, registro este que não serviria apenas para fins cambiais, ou seja, determinar o limite de devolução dos valores para o investidor, mas também seria válido como parâmetro para se apurar o custo de aquisição.

Atualmente, o artigo 682 do RIR/99 dispõe genericamente que estão sujeitos ao Imposto de Renda na Fonte “a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País”, deixando claro no art. 685 que os ganhos de capital relativos ao investimento em moeda estrangeira também estão sujeitos a tributação. Conseqüentemente, a generalidade destes artigos nos induz à conclusão de que não apenas os investimentos sujeitos ao registro no Banco Central estariam sujeitos à tributação pelo Imposto sobre a Renda sobre a mais valia das ações ou quotas, mas também qualquer investimento feito pelo não residente, inclusive aqueles registrados em moeda nacional.

### **Base de Cálculo e Alíquota do Imposto sobre renda**

Uma das questões de maior complexidade acerca do tema, diz respeito à base de cálculo para fins de incidência do Imposto sobre a Renda na alienação de participações societárias e outros bens em geral. Discute-se se o ganho de capital deve ser apurado em moeda nacional ou em moeda estrangeira. No primeiro caso, tanto o custo de aquisição quanto o valor de alienação seriam apurados em moeda nacional. Já no segundo caso, ambos (custo de aquisição e valor de alienação) seriam considerados na moeda do investimento, apurando-se o ganho de capital na moeda estrangeira e, em seguida, em moeda nacional.

A grande diferença entre as duas metodologias diz respeito à tributação ou não da variação cambial incorrida entre a aquisição e a alienação da participação societária. Há de se ressaltar que estamos falando de renda auferida pelo não residente, portanto, a variação cambial deve ser da perspectiva do não residente.

Caso um não residente adquira uma participação societária no Brasil, por US\$ 1.000,00 em primeiro de janeiro de um determinado ano, cujo valor correspondente em moeda nacional naquela data era de R\$ 1.500,00 (cotação US\$/R\$ de 1,5) e aliene esta mesma participação ao final do ano pelos mesmos US\$ 1.000,00, contudo para este valor o adquirente teve que dispor de R\$ 2.000,00, este não residente não terá auferido ganho. Ou seja, neste caso não se verifica qualquer acréscimo patrimonial para o não residente, pois no primeiro momento este tinha R\$ 1.000,00 e ao alienar a participação recebeu o mesmo valor.

Note que o acréscimo patrimonial é fundamental para se verificar ou não o fato gerador do Imposto sobre a Renda, conforme previsto no art. 43 do CTN. Note que se apurássemos no exemplo acima o ganho de capital considerando os valores de aquisição e alienação em moeda nacional, verificaríamos um ganho teórico de R\$ 500,00. Contudo, estes R\$ 500,00 nada mais são do que a reposição de uma perda cambial que o não residente incorreu enquanto manteve o investimento no Brasil.

Ainda no exemplo acima, caso a moeda nacional tivesse valorizado frente ao dólar, e o não residente alienasse a participação pelos mesmos R\$ 1.500,00 e recebesse US\$ 1.500,00, verificaríamos aí um efetivo acréscimo patrimonial para o não residente, em virtude da variação cambial, pois foi investido US\$ 1.000,00 e recebidos pelo investimento US\$ 1.500,00. Se calculássemos o ganho de capital em moeda nacional, não apuraríamos ganho algum pois o investimento foi adquirido por R\$ 1.500,00 e vendido pelo mesmo valor. Neste caso, estaríamos deixando de tributar um ganho efeito do não residente.

Apenas da análise do conceito de renda esculpido no art. 43 do CTN, poderíamos afirmar qual a metodologia de cálculo se amolda a tal conceito, ou seja, tributar o acréscimo patrimonial.

Com efeito, indubitavelmente, o cálculo em moeda estrangeira é o que melhor representa o conceito de renda, uma vez que, nestes casos, a variação cambial deve ser vista da perspectiva do não residente. Neste sentido são as

palavras de Ricardo Ferreira Bolan e Carolina dos Santos Vidigal em artigo publicado na Revista de Direito Tributário Internacional<sup>84</sup>. Confira-se:

*“Ora para o não-residente que realiza um investimento em moeda estrangeira para adquirir participação societária só se pode falar em acréscimo patrimonial efetivo se, na alienação dessa mesma participação, tal não-residente auferir um ganho nessa mesma moeda. A variação cambial gerada por uma eventual desvalorização do real em face da moeda em que o investimento foi feito não representa efetivo acréscimo patrimonial para o não residente, mas mera recomposição do patrimônio investido.”*

Neste sentido, também são as palavras de Heleno Tôrres<sup>85</sup>:

*“Parece-nos indubitável que, não se podendo chamar de ganho de capital as diferenças de variação cambial, o único critério prudente para se atribuir tal qualificação à diferença positiva dos valores seja tomar em conta o valor em moeda estrangeira”*

Por fim, é importante ressaltar a opinião de Alberto Xavier<sup>86</sup> sobre o tema:

*“Deve aliás, dizer-se que o critério do Fisco, ao eleger como base de cálculo o preço do custo em moeda estrangeira – embora não tenha base em nenhuma disposição expressa em lei – corresponde à melhor interpretação do sistema no seu conjunto, pois atribui ao registro expresso em moeda estrangeira um papel de meio probatório de um acréscimo patrimonial na mesma unidade de valor em que o bem ou direito foi adquirido pelo seu titular, ou seja, assegurando que a diferença entre transferência e ganho de capital será calculada na própria moeda em que o investimento se realizou.”*

Dado este panorama inicial acerca da metodologia da base de cálculo do ganho de capital, passemos a analisar as normas que tratam acerca do assunto<sup>87</sup>.

Dispõe o art. 18 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

Tendo em vista que a lei mencionada não dispunha se a expressão “residentes no País” se referia às pessoas físicas ou jurídicas, a Instrução Normativa da SRF 208, de 27 de setembro de 2002, dispôs em seu art. 26 que a alienação de

<sup>84</sup> Tributação do Ganho de Capital Auferido por Não-Residente na Alienação de Participação Societária, 2007

<sup>85</sup> Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2001, p. 353

<sup>86</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2010, p. 462

<sup>87</sup> Invertemos a ordem deste tópico para inicialmente apresentarmos as conclusões e nossa posição acerca do tema, para posteriormente listarmos as bases normativas. Esta inversão tem por objetivo fazer o leitor entender as definições e as diferenças de cálculo para que, com tais conceitos, seja mais fácil compreender as normas que regem o assunto.



bens e direitos situados no Brasil realizada por não residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.

Segundo Alberto Xavier, *“referida orientação insere-se na velha tradição do nosso Direito Tributário, que sempre operou a definição dos rendimentos e ganhos de capital dos residentes no exterior por uma ‘remissão por absorção’ para a disciplina do imposto de renda das pessoas físicas.”*

Muito antes da edição da Lei 9.249 e da Instrução Normativa SRF 208, a doutrina já sustentava que, tendo em vista a lacuna de regras específicas, ao não residente se aplicariam as mesmas regras do ganho de capital da pessoa física. As palavras de Gilberto de Ulhôa Canto representavam a voz predominante da doutrina à época:

*“Face, portanto, à sistemática adotada pela lei brasileira, tributam-se, relativamente às pessoas físicas residentes no país, os rendimentos auferidos no ano-base (hipóteses de incidência individualizadas); quanto às pessoas jurídicas aqui sediadas, os lucros (saldo positivo da conta de lucros e perdas) verificados no decorrer de determinado exercício social; no tocante às pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, gravam-se os rendimentos, tão logo apurados, devendo-se adotar para sua conceituação, à falta de norma específica, o conceito respectivo vigente para aqueles apurados pelas pessoas físicas residentes no Brasil...”*

Com efeito, passemos a analisar as regras aplicáveis à pessoa física residente no país. A tributação do ganho de capital da pessoa física residente no país tem como base de cálculo a diferença positiva entre o valor de alienação e o de aquisição de um determinado bem ou direito. A alíquota aplicável é de quinze por cento. Isto é o que está disposto nos normativos que dizem respeito ao Imposto de Renda da Pessoa Física, dentre os quais citamos o art. 3º, §§ 2º e 3º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988<sup>88</sup>; art. 17 da Lei 9.249<sup>89</sup>; e art. 21 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> “§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda,

Vale ressaltar também que, antes da edição da Lei 9.249, o Ministro da Fazenda havia expedido a Portaria 550 de 3 de novembro de 1994, a qual determinava que o ganho de capital auferido pelo não residente na alienação de bens no Brasil seria determinado pela *“diferença positiva, **apurada em moeda estrangeira**, e o valor de alienação, redução do capital ou liquidação e o custo de aquisição da participação societária”*.

A nosso ver este normativo não foi revogado no tocante à metodologia de apuração da base de cálculo do tributo, apenas em relação à alíquota que não mais é de vinte e cinco por cento, apenas quinze.

Outro normativo invocado pela doutrina no tocante à metodologia de cálculo do ganho de capital do não residente é o art. 24 da Medida Provisória 2159-35, de 24 de agosto de 2001, disciplinado pela Instrução Normativa SRF 118, de 28 de dezembro de 2000. Estes normativos são aplicáveis às pessoas físicas residentes no País e que alienam bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira.

Os doutrinadores entendem que seria possível, com base no art. 18 da Lei 9.249, aplicar estas regras na “mão inversa”. Note que, de acordo com este normativo, a determinação da metodologia do cálculo para o residente fiscal no

---

*permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.”*

<sup>89</sup> *“Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:*

*I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;*

*II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.”*

<sup>90</sup> *“Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.*

*§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.*

*§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.”*

Brasil depende da origem dos recursos utilizados na aquisição dos bens ou direitos que estão sendo alienados.

Se tais bens foram adquiridos com recursos auferidos originariamente em moeda nacional (Reais), o cálculo considera tanto o custo de aquisição quanto o valor de alienação em Reais. Se, pelo contrário, os recursos utilizados foram auferidos originariamente em moeda estrangeira, então o ganho de capital é calculado diretamente em moeda estrangeira.

Com efeito, a aplicação inversa desta regra para o não residente também nos leva a avaliar a origem dos recursos, mas agora, sob outra perspectiva. Com efeito, se o não residente aplicar no Brasil utilizando-se de recursos auferidos originariamente em moeda estrangeira, o cálculo seria em moeda estrangeira (moeda nacional sob a perspectiva do não residente). Caso a aplicação for em Reais, o cálculo do ganho de capital também seria em Reais (moeda estrangeira da perspectiva do não residente).

Não obstante, a nosso ver, a aplicação deste dispositivo pode ser questionada uma vez que tanto a MP 2158-35, quanto a Instrução Normativa SRF 118 dispõem claramente que as regras ali contidas aplicam-se exclusivamente às pessoas físicas que adquiram bens e direitos em moeda estrangeira.

Ademais, é válido destacarmos também a Instrução Normativa 208, a qual em seu artigo 26 dispõe que:

*“Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.*

*§ 1º O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito.*

*§ 2º O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos:*

*I - até 1995 pode ser atualizado com base nos índices constantes no Anexo I;*

*II - a partir de 1996 não está sujeito a atualização.*

*§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.*

*§ 4º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição é:*

*I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito;*

*II - igual a zero, nos demais casos.*

*§ 5º Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil.*

*Art. 27. O imposto sobre o ganho de capital é:*

- I - determinado à alíquota de quinze por cento, ressalvada a existência de acordo, tratado ou convenção firmado entre o Brasil e o país de residência do alienante;*  
*II - recolhido pelo alienante ou seu procurador na data da alienação.”*

Note que apesar da Instrução Normativa não dispor expressamente de qual metodologia de cálculo a ser adotada, a previsão de atualização do custo nos induz a entender que o custo deve ser considerado em moeda nacional (Reais).

Este normativo introduz uma regra importante, qual seja, a possibilidade de se comprovar o custo de aquisição do bem mediante a apresentação de qualquer documentação hábil e idônea. Até então, os normativos que dispunham acerca do tema, sempre utilizavam como parâmetro a determinação do custo o valor registrado no Banco Central.

Com o advento da referida Instrução Normativa SRF 208, o registro no Banco Central, no caso de alienação de participações societárias, passou a ser prova subsidiária. Esta inovação veio a contemplar situações em que o valor efetivamente pago pela aquisição da participação societária não corresponde exatamente ao valor registrado no Banco Central, como, por exemplo, nos casos em que o não residente adquire participação diretamente de outro não residente, havendo a sucessão dos registros no Banco Central.

Neste caso, o registro não representa necessariamente o valor pago, podendo este último ser maior ou menor que aquele. Neste ponto é válido mencionarmos o art. 690, II do RIR/99, o qual determina que não se sujeitam à retenção do Imposto sobre a Renda *“os valores, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem”*.

Este dispositivo, antes da edição da Instrução Normativa SRF 208, estava plenamente em linha com a legislação acerca do tema, pois, até então, o custo de aquisição no cálculo do ganho de capital era o valor registrado no Banco Central. Portanto, pela lógica, a remessa do valor registrado no Banco Central em retorno ao país de origem não poderia se sujeitar à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda.

Com a mudança da regra do custo de aquisição introduzida pela Instrução Normativa 208 – que permitiu que o custo de aquisição fosse comprovado por outros meios de prova hábeis e idôneos – o art. 690, II tornou-se inócuo, pois caso se tenha um custo de aquisição comprovado superior ao registro no Banco Central, não só apenas o valor registrado no Banco Central estará fora da incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, como também todo o custo comprovado e não registrado. Note que este entendimento está de acordo com o próprio conceito de renda esculpido no CTN, mediante o qual renda deve ser o efetivo acréscimo patrimonial. Ou seja, se considerarmos como custo algo que não representa o efetivo desembolso feito pelo adquirente, não será possível auferirmos o verdadeiro acréscimo patrimonial auferido pelo não residente.

Todavia, caso o contribuinte tenha um custo inferior àquele registrado no Banco Central, e se utilize para o cálculo do ganho de capital do valor registrado, tributando assim um ganho menor do que aquele efetivamente auferido, eventual autuação por parte do Fisco não poderá exigir o pagamento de multa e juros, uma vez que o contribuinte está amparado pelo art. 690, II do RIR/99, bem como pelo § único do art. 100 do Código Tributário Nacional, o qual determina que a observância das normas expedidas pela autoridade administrativa exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

### **O elemento de conexão introduzido pelo art. 26 da Lei 10.833/03**

Até o advento da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, discutia-se se o ganho de capital na alienação de um bem por um não residente ao outro estaria ou não sujeito ao Imposto sobre a Renda no Brasil. A discussão girava em torno de qual elemento de conexão havia sido adotado pela legislação brasileira, para tributar o ganho de capital: fonte pagadora ou fonte do rendimento (bem).

Caso o elemento de conexão fosse somente a fonte pagadora, o ganho de capital na alienação de bem de não residente para outro não estaria sujeita ao Imposto sobre a Renda. Caso, o elemento de conexão eleito fosse também a fonte de produção do rendimento (bem), o não residente estaria sujeito à tributação no Brasil.

O art. 26 da Lei 10.833, ao eleger o procurador do adquirente como responsável pelo recolhimento do Imposto sobre a Renda no caso de alienação de bem localizado no Brasil de um não residente para o outro deixou claro que o elemento de conexão eleito pela legislação também é o da localidade do bem, ou seja, da fonte de produção do rendimento e não apenas a localidade da fonte pagadora.

### **O ganho de capital e a Convenção Modelo da OCDE**

A Convenção Modelo da OCDE adota como regra que, no caso de imóveis, cabe ao Estado da localização do bem tributá-lo. No caso de outros bens, inclusive participações societárias, cabe ao Estado de residência.

Como já mencionado, o Brasil não é membro da OCDE, contudo adota grande parte dos dispositivos da Convenção Modelo. Especificamente no tocante à tributação do Ganho de Capital, os tratados firmados pelo Brasil, em regra, determinam, diferentemente do que dispõe a Convenção Modelo, que mesmo na alienação de bens que não sejam imóveis, como, por exemplo, participações societárias, o Estado de localidade do bem poderá tributar o rendimento.

Exceção a esta regra é o Tratado para se Evitar a Bi-tributação entre Brasil e Japão (Decreto 61.899, de 14 de dezembro de 1967), o qual determina, seguindo a instrução da OCDE, que os Ganhos de Capital na alienação de bens que não sejam imóveis estão sujeitos à tributação somente no Estado de residência do alienante.

### **VI.3. RENDIMENTOS DO TRABALHO**

Determina o art. 708 do RIR/99 que estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada.

O referido artigo tem por fundamento legal, dentre outros, o art. 7º da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, o qual dispunha que:

*“Art. 7o Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”*

Até então, somente sofriam retenção na fonte os rendimentos de serviços de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil. Isto era o que previa o Decreto-Lei 1.418, de 3 de setembro de 1975. Neste ponto são válidas as palavras de Alberto Xavier<sup>91</sup>:

*“Em nosso entender tem sido atribuída ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.418/75 um amplitude que ele não comporta, ou seja, de uma pretensão de tributação dos serviços em geral, quando na verdade, pela sua própria formulação literal, ele abrange apenas ‘serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes.’”*

Ademais, o Decreto-Lei 1.446, de 13 de fevereiro de 1976, concedia isenção no pagamento de serviços ao não residente, nas ocasiões em que o serviço fosse prestado em território estrangeiro. Esta isenção vigorou até a edição do Decreto-Lei 2.433, de 19 de maio de 1988, o qual revogou expressamente o Decreto-Lei 1.446.

O referido art. 7º da Lei 9.779 passou a prever a incidência do IRRF de forma geral, alcançando todos os tipos de serviço, aplicando-lhes a alíquota geral de vinte e cinco por cento.

Não obstante, restava a dúvida se a legislação que previa a tributação de serviços aplicava-se também aos casos de pagamento a título de royalties, uma vez que não havia previsão legal expressa sobre o assunto. A Receita Federal do Brasil, sem nenhuma base legal, adiantou-se e expediu o Ato Declaratório 5, de 1º de março de 1996, dispondo que *“estão sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residente ou domiciliado no exterior, por fonte pagadora localizada no País, a título de pagamento de royalties, tais como os decorrentes da exploração de patentes de invenção, de modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas”*.

---

<sup>91</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2010, p. 505

O Fisco defendia o entendimento de que os royalties estavam enquadrados na regra de tributação geral de serviços, cuja alíquota aplicável era de vinte e cinco por cento.

A Medida Provisória 1.459, de 21 de maio de 1996, reeditada até a Medida Provisória 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, dispôs que:

*“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.”*

Tal dispositivo veio a consagrar o entendimento do fisco, uma vez que, ao utilizar a expressão “fica reduzida”, o supracitado artigo reconhece que, anteriormente à edição da Medida Provisória, vigorava a regra geral de tributação, qual seja, o IRRF à alíquota de vinte e cinco por cento.

Em 29 de dezembro de 2000, foi publicada a Lei 10.168 que institui o “*Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação*”, cujo objetivo principal foi estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

A referida lei também instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Dispõe o § 1º do art. 2º da referida lei que “*consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica*”. Esta definição teve por objetivo esclarecer o alcance da incidência da CIDE, uma vez que o “caput” do referido artigo mencionou apenas “contratos que impliquem transferência de tecnologia”.



Por seu turno, a Lei 10.332, de 19 de setembro de 2001, alterou a redação do § 2º do art. 2º, a fim de incluir novas hipóteses de incidência da CIDE. Dispôs o referido § 2º do art. 2º que:

*“§ 2o A partir de 1o de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.”*

As novas hipóteses incluídas pela referida lei dizem respeito a serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes – serviços que não incluem transferência de tecnologia – bem como *royalties*.

Muito embora já estar prevista na Medida Provisória 2.159-70 a redução automática da alíquota de vinte e cinco para quinze por cento, a partir do início da cobrança da CIDE, a referida Lei 10.332, incluiu o art. 2º-A na Lei 10.168, reiterando que a alíquota do IRRF no caso de serviços técnicos e administrativos seria reduzida a quinze por cento.

Com efeito, podemos considerar, a grosso modo, que a CIDE, cuja alíquota é de dez por cento, veio a substituir parte do IRRF na remessa de serviços e *royalties*. Ou seja, a redução da alíquota se deu, justamente, em função da instituição da referida contribuição. Contudo, é válido observar que a CIDE, diferentemente do IRRF, é ônus do tomador do serviço, ou seja, o contribuinte de fato, é tomador e não o prestador não residente.

Com efeito, somente serviços, fora do campo de incidência da CIDE, ou seja, que não sejam técnicos ou de assistência administrativa – se restar algum – estariam sujeitos ao IRRF à alíquota de vinte e cinco por cento. Na prática, se desconsiderarmos os serviços técnicos e de assistência administrativa, acabamos por esvaziar as hipóteses de serviços. No entanto, há autores, como o Alberto Xavier, que conseguem diferenciar “serviços puros” ou “serviços gerais” dos serviços técnicos e de assistência administrativa.

O liame entre os dois conceitos é muito estreito e, na maioria das vezes, acarreta em dúvidas no tocante à classificação correta. Não obstante, entendemos

válidos os comentários de Alberto Xavier<sup>92</sup> acerca da diferenciação destas categorias de serviços. Vejamos:

*“A linha de fronteira que separa os serviços de assistência técnica dos ‘serviços puros’ em geral está em que, enquanto neste último caso a prestação de serviços é objeto principal do contrato, no primeiro a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objeto principal do contrato, que é transmissão de uma informação tecnológica (‘know-how’, assim considerado o contrato que tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, na forma de cessão temporária ou definitiva de direitos, para o adquirente as utilize por conta própria, e sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado). No contrato de prestação de serviços em geral, as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma ‘assistência’ na aquisição de uma informação tecnológica; no contrato de assistência técnica, as partes querem uma informação tecnológica através da prestação de serviço complementar ou instrumental à transmissão do know-how.*

*(...)*

*De natureza idêntica aos serviços de assistência técnica, também se contrapondo aos ‘serviços puros’, são os ‘serviços administrativos e semelhantes’, uma modalidade de serviços de caráter complementar ou instrumental de uma transferência de tecnologia, que se caracterizam por ter por objeto a própria organização da empresa destinatária, com vista à sua racionalização e ao aumento de produtividade.*

*(...)*

*A distinção entre serviços puros e serviços técnicos complementares de uma transferência de tecnologia deve, pois, descortinar-se não na existência de conhecimentos especializados, mas sim no objeto do contrato: no contrato de prestação de serviços, ainda que envolvam conhecimentos especializados, estes não se destinam a ser transmitidos ao contratante, mas meramente aplicados, por sua solicitação, ao caso concreto”*

A nosso ver, a lista de categorias de serviços tributados pela CIDE e com alíquotas reduzidas acabou por esvaziar o conceito de serviços “puros”. Na prática, é muito difícil se verificar serviços que não sejam técnicos. Quando alguém contrata um serviço, sempre há a necessidade, por parte do tomador, de uma especialização, por menor que seja, do prestador.

Superada, a análise do IRRF na prestação de serviços por um não residente, passemos a analisar mais detidamente a tributação dos *royalties*. Conforme, mencionado anteriormente a alíquota vigente na remessa de *royalties* para o exterior é de quinze por cento. Cabe, agora, analisarmos o conceito de *royalties* sob a perspectiva do direito tributário interno. Dispõe o art. 22, da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, o quanto segue:

---

<sup>92</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2010, p. 512-514

“Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:  
a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;  
b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;  
c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;  
d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.  
Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.”

Note que há rendimentos classificados como *royalties* que não envolvem transferência de tecnologia, como é o caso dos direitos autorais. Apesar de haver discordância na doutrina acerca do tema<sup>93</sup>, somos da posição de que inclusive os direitos autorais estão sujeitos ao recolhimento da CIDE, uma vez que o § 2º inclui na materialidade da hipótese de incidência do referido tributo os rendimentos de *royalties*, a qualquer título. Ou seja, se é a “qualquer título”, estão incluídos os direitos autorais também.

Sob a óptica da Convenção Modelo da OCDE, os serviços prestados por pessoas jurídicas não domiciliadas no Brasil devem ser tratados conforme disposto no art. 7º da referido diploma, uma vez que, ao prestar serviços no Brasil, o que se efetivamente se está auferindo é receita, o que pode compor o lucro ou absorver prejuízo da pessoa jurídica prestadora. Assim, aplica-se o art. 7º da Convenção Modelo, caso o serviço tenha sido prestado por um estabelecimento permanente no Brasil, conforme ampla lista de hipóteses constantes do art. 5º da Convenção Modelo, ou não.

Se o serviço for prestado por um estabelecimento permanente, o direito de tributar é do Estado em que se encontra o referido estabelecimento. Caso contrário, o direito de tributar é do Estado do domicílio do prestador do serviço.

No tocante aos *royalties*, aplica-se o art. 12 da Convenção, o qual é específico para este tipo de rendimento. Neste caso, a regra é tributar os *royalties* apenas no Estado de domicílio ou residência do beneficiário.

No tocante a serviços prestados por pessoas físicas, os rendimentos são vistos de maneira isolada. Assim, a Convenção Modelo dispõe acerca de

---

<sup>93</sup> Alberto Xavier defende a ideia de que somente são tributados pela CIDE os *royalties* que envolvam transferência de tecnologia.

rendimentos de salários, artistas etc. Com efeito, os rendimentos de salário são tributados no Estado de residência do trabalhador, a não ser que este exerça o trabalho o Estado que lhe está pagando o salário. Neste caso, a remuneração pode ser tributada no Estado da fonte.

A Administração Fiscal brasileira, em 5 de janeiro de 2000, editou o Ato Declaratório Normativo (ADN) 1, dispondo acerca da interpretação dada pelo Fisco brasileiro aos artigos dos tratados que regem a tributação de serviços e *royalties*. Reza o referido ADN:

*“I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea “a”, do Decreto nº 3.000, de 1999.*

*II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e , conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.*

*III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.”*

De acordo o referido ADN, os serviços de assistência técnica sem a transferência de tecnologia estão sujeitos ao IRRF à alíquota de vinte e cinco por cento (art. 685, II do RIR/99) e sempre devem ser classificados no artigo “Rendimentos não Expressamente Mencionados”. Este, conforme já verificamos, não é o entendimento que verificamos nos comentários da Convenção Modelo da OCDE, principalmente, quando tratamos de serviços prestados por pessoas jurídicas.

#### **VI.4. MÉTODOS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Os tratados internacionais, bem como a Convenção Modelo, adotam métodos para se eliminar a dupla tributação. O principais métodos adotados são o da **(i)** isenção e da **(ii)** imputação.

Mediante o método da isenção a convenção internacional determina que certo tipo de rendimento seja tributado apenas no país da fonte ou de residência. Para alguns autores, expressão “isenção” deve ser estudada com maior cautela,

pois nem sempre estão se referindo a uma isenção propriamente dita, uma vez que para haver isenção é necessário haver competência tributária.

Neste ponto, são válidas as palavras de Alberto Xavier<sup>94</sup>:

*“A verdade, porém, é que não devem confundir-se juridicamente os dois fenômenos: a isenção pressupõe a competência de um dado Estado, representando um limite (logicamente subsequente) ao exercício efetivo do poder de tributar; ao invés, a exclusão de competência coloca-se em momento prévio, suprimindo pela raiz o poder de tributar de um dos Estados em causa. Assim, em rigor, a figura da isenção só cabe nos casos em que ocorre ‘competência cumulativa’, não nos casos em que a competência é atribuída em termos exclusivos. Que a isenção pressupõe a competência, sendo por isso conceitualmente distinta, prova-o claramente a figura da isenção com progressividade, em que a competência tributária se exerce efetivamente.”*

A nosso ver, ao adotarmos a premissa de que os tratados e convenções internacionais são introduzidos no Brasil com força de lei ordinária, conforme já estudamos anteriormente, entendemos que tais normas internacionais não tem o condão de revogar a competência tributária da União na instituição do Imposto sobre a Renda. Com efeito, entendemos que ao conferir o direito de tributar apenas ao Estado estrangeiro, a norma internacional, introduzida no Brasil como lei ordinária, está conferindo isenção do Imposto sobre a Renda incidente sobre determinado rendimento.

A Convenção Modelo da OCDE, no art. 23-A, parágrafo segundo, dispõe também acerca da isenção progressiva, situação em que o Estado de residência não tributa o rendimento auferido isoladamente, mas se reserva no direito de considerar tal rendimento no cálculo do Imposto sobre a Renda sobre os demais rendimentos. Neste caso, é permitida a dedução do imposto pago no país da fonte.

O outro é o método da imputação ou crédito, o qual consiste na tributação do rendimento nos dois Estados, sendo permitida a dedução do imposto retido no país da fonte, quando da apuração do Imposto sobre a Renda no país de residência do beneficiário, sempre observando o limite do imposto devido no Estado de Residência sobre os rendimentos provenientes do país da fonte.

Ainda no método da imputação, podemos citar algumas outras metodologias de crédito, tais como o “matching credit” e o “tax sparing”. O primeiro

---

<sup>94</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2010, p. 641

diz respeito a um crédito presumido. Alguns tratados preveem um crédito adicional à aquele efetivamente retido pela fonte dos rendimentos. Suponhamos que a alíquota de retenção na fonte seja de vinte e cinco por cento. Há casos em que a convenção permite que o beneficiário dos rendimentos aproveite um crédito presumido de trinta por cento, representado um adicional de cinco por cento àquele que foi efetivamente pago.

O “tax sparing” por sua vez permite que o beneficiário se beneficie do crédito de um imposto não recolhido no país de origem dos rendimentos em virtude de benefícios fiscais concedidos pelo Estado da fonte aos rendimentos auferidos por não residentes.

## VII. REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR NÃO RESIDENTES NO MERCADO FINANCEIRO E DE CAPITAIS

Teceremos nossos comentários acerca da tributação, sob a perspectiva do direito brasileiro, dos não residentes sobre rendimentos auferidos no mercado financeiro e de capitais.

É válido mencionar que, mesmo para os residentes fiscais no Brasil, há regras específicas acerca da tributação de rendimentos nos mercado financeiro e de capitais.

### VII.1. REGIME GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Como regra geral, o art. 78 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dispõe que os residentes e domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação do Imposto de Renda aplicáveis aos residentes no país. Confira-se:

*“Art. 78. Os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo Imposto de Renda, previstas para os residentes ou domiciliados no país, em relação aos:*

*I - rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa;*

*II - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;*

*III - rendimentos obtidos em aplicações em fundos de renda fixa e de renda variável e em clubes de investimentos.*

*Parágrafo único. Sujeitam-se à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos dos arts. 80 a 82, os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras, auferidos por fundos, sociedades de investimento e carteiras de valores mobiliários de que participem, exclusivamente, pessoas físicas ou jurídicas, fundos ou outras entidades de investimento coletivo residentes, domiciliados ou com sede no exterior.”*

Atualmente, os residentes fiscais no Brasil estão sujeitos à retenção na fonte mediante a aplicação da tabela regressiva de alíquotas (de 22.5% a 15%)<sup>95</sup>

<sup>95</sup> Conforme previsto no art. 1º da Lei 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

*“Art. 1º Os rendimentos de que trata o art. 5º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, relativamente às aplicações e operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2005, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, às seguintes alíquotas:*

*I - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;*

*II - 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;*

*III - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias;*

para os rendimentos de renda fixa, inclusive fundos de investimento, a depender do prazo de manutenção da aplicação financeira. Os fundos de investimento abertos de renda fixa, adicionalmente, estão sujeitos ao conhecido “come cotas”, sistemática mediante a qual semestralmente os rendimentos são tributados independentemente de ter a havido resgate, cessão ou qualquer tipo de alienação da cota.

No tocante aos ganhos em renda variável, a alíquota aplicável é de quinze por cento sobre os ganhos líquidos auferidos em bolsa de valores, mercadorias, futuros ou assemelhadas. Esta alíquota aplica-se também aos ganhos auferidos em fundo de investimento em ações (FIA).

A Lei 11.033, de 21 de dezembro de 2004, em seu art. 3º prevê hipóteses de isenção aplicáveis aos residentes fiscais no Brasil, mas que, segundo previsto no § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB 1.022, de 5 de abril de 2010, alcança os residentes no exterior também.

As isenções ali previstas dizem respeito a: **(i)** ganhos líquidos auferidos nas bolsas de valores cujo valor das alienações, realizadas em cada mês, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00; **(ii)** remuneração produzida por letras hipotecárias, certificados de recebíveis imobiliários e letras de crédito imobiliário; **(iii)** rendimentos distribuídos pelos Fundos de Investimento Imobiliários cujas quotas sejam admitidas à negociação exclusivamente em bolsas de valores; **(iv)** remuneração produzida por Certificado de Depósito Agropecuário - CDA, Warrant Agropecuário - WA, Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio - CDCA, Letra de Crédito do Agronegócio - LCA e Certificado de Recebíveis do Agronegócio – CRA; e **(v)** remuneração produzida pela Cédula de Produto Rural – CPR.

## **VII.2. BENEFÍCIOS APLICÁVEIS: REGIME ESPECIAL E A RESOLUÇÃO CMN 2689**

A fim de incentivar o ingresso de capital estrangeiro no país, a referida Lei 8.981 introduziu no país um regime especial para as pessoas físicas ou jurídicas não domiciliadas no Brasil que apliquem recursos no mercado financeiro e de capitais. A

---

*IV - 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.”*



fruição deste regime especial é restrita aos investidores que atenderem às normas e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN).

O CMN, por sua vez, editou a Resolução 2.689, de 26 de janeiro de 2.000. Dentre as exigências impostas pela referida resolução, destacamos: **(i)** obrigatoriedade de registro dos ativos financeiros e valores mobiliários negociados em sistemas de registro, liquidação e custódia reconhecidos pelo Banco Central; **(ii)** autorização para a realização de operações com derivativos ou demais mercados de liquidação futura somente em mercados organizados (bolsa de valores, de mercadorias e de futuros, mercado de balcão organizado, assim considerado pela CVM) ou desde que as operações sejam registradas na forma do parágrafo anterior; **(iii)** vedação ao uso dos recursos ingressados para a aquisição ou alienação de valores mobiliários fora dos mercados organizados; e **(iv)** vedação à transferência de titularidade dos investimentos no exterior e restrições a essa transferência no Brasil.<sup>96</sup>

Para os não residentes que atendam as normas do CMN, há previsão de não incidência do IRRF sobre ganhos de capital, como tal considerados os resultados positivos nas operações realizadas em bolsa de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, com exceção das operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, classificados como renda fixa (art. 81, § 1º e § 2º, “b” da Lei .8.981/95).

A alíquota aplicável é de dez por cento para os rendimentos auferidos em fundos de investimento em ações, em operações de *swap*, registradas ou não em bolsa, e nas operações realizadas nos mercados de liquidação futura, fora de bolsa. Nos demais casos, inclusive operações financeiras de renda fixa, realizadas no mercado de balcão ou em bolsa, a alíquota aplicável é de quinze por cento.

Estes benefícios foram concedidos numa época em que o ingresso do capital estrangeiro no Brasil era estimulado. Em virtude da atual conjuntura econômica do País, o Poder Executivo está adotando medidas para diminuir o ingresso de investimentos estrangeiro no País, tais como o aumento do Imposto

---

<sup>96</sup> Há regras específicas para os investimentos, nos mercados a termo, futuros e de opções de produtos agropecuários, conforme previsão na Resolução do Bacen 2.687/00

sobre Operações Financeiras (IOF) sobre rendimentos auferidos em bolsas de valores e mesmo os auferidos em aplicações de renda fixa, uma vez que a baixa cotação da moeda americana está prejudicando a indústria nacional.

A situação hoje é, a nosso ver, contraditória uma vez que, concomitantemente, há normas que estimulam o ingresso de capital – como aquelas referentes às reduções de alíquota do IRRF sobre rendimentos auferidos por não residentes que atendam às condições estabelecidas pela resolução CMN 2.689 – bem como há normas que visam desestimular o ingresso dos investimentos estrangeiros, tais como aquelas referentes ao IOF.

### **VII.3. PROBLEMÁTICAS NA APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS: APLICAÇÃO DE REGRAS ESPECIAIS DE ACORDO COM A NATUREZA DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS OU RECINTO EM QUE SÃO NEGOCIADAS?**

Vale ressaltar que é discutível se as operações de alienação de títulos de renda fixa negociadas em recinto bursátil estão sujeitos à retenção na alíquota de quinze por cento, ou se estão fora da incidência do IRRF por se tratar de operações realizadas em bolsa de valores.

As autoridades fiscais, conforme se verifica no art. 68, II da Instrução Normativa RFB 1.022, posicionaram-se no sentido de que operações de renda fixa, mesmo negociadas em bolsa de valores, estão sujeitas à retenção de quinze por cento. Ou seja, o critério utilizado é a natureza da aplicação financeira e não o recinto em que estão sendo negociadas.

Contudo, na lei fiscal, não há dispositivo que declare expressamente que as operações de renda fixa realizadas em bolsa de valores<sup>97</sup> não estão abrangidas pela isenção do IRRF. Somos da posição de que a lei fiscal adotou o critério do recinto e não da natureza das aplicações financeiras para determinar a forma de tributação das mesmas.

---

<sup>97</sup> Não estamos nos referindo a operações conjugadas de renda variável que gerem rendimentos de renda fixa, mas sim de títulos de renda fixa negociados em bolsas de valores.

## **VIII. NÃO RESIDENTES COM TRIBUTAÇÃO AGRAVADA EM VIRTUDE DO LOCAL DE RESIDÊNCIA**

Estudaremos a seguir certas ocasiões em que a tributação dos rendimentos no Brasil é agravada em virtude da baixa carga tributária a que o beneficiário do rendimento está sujeito no seu país de residência.

Em termos gerais, quando um determinado Estado deixa de tributar, ou o faz de forma reduzida, rendimentos que “normalmente” deveriam ser tributados, simplesmente para atrair capital estrangeiro, estamos diante dos denominados “paraísos fiscais” ou, como denomina a legislação brasileira, “Países de Tributação Favorecida”.

### **VIII.1. CONCEITO DE “PAÍSES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA” NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

A primeira vez que a legislação brasileira mencionou o termo “Países com Tributação Favorecida” foi no art. 24 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar das regras de “preços de transferência”.

Segundo o referido artigo, “País com Tributação Favorecida” é todo país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento. Adicionalmente, o art. 4º da Lei 10.451, de 10 de maio de 2002, determinou que as regras de preços de transferência também se aplicam às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente no Brasil com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

A Lei 11.727, de 23 de junho de 2008, repetindo o disposto na Lei 10.451, acrescentou ao art. 24 da Lei 9.430 o § 4º, no intuito de não deixar dúvida que o conceito de “Países de tributação favorecida” abrange aqueles cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Ainda anteriormente à inclusão do § 4º, a Receita Federal já havia expedido uma lista, mediante a edição da Instrução Normativa SRF 188, de 9 de agosto de 2002, relacionando todos os países por ela considerados como paraísos fiscais (“*black list*”), inclusive aqueles que opunham sigilo relativo à composição societária<sup>98</sup>. A doutrina majoritária teve esta lista por taxativa. Neste sentido, são válidas as palavras de Alberto Xavier<sup>99</sup>:

*“Referida lista reveste natureza taxativa, como aliás é a praxe internacionalmente adotada pela grande generalidade dos países que consagram esta metodologia.*

*Já se defendeu a natureza meramente exemplificativa dessa lista, em homenagem ao princípio da legalidade, avorado em valor supremo, que conduziria à preeminência incondicional da lei sobre os atos normativos da Administração..*

*Porém, nesta matéria o princípio da legalidade tem de ser temperado, através de um processo de ponderação de valores, de modo a que as soluções adotadas atendam também a outros valores relevantes do ordenamento constitucional.*

*(...)*

*Uma outra ordem de princípios conduz também à necessidade de uma lista taxativa no caso peculiar de qualificação de regimes jurídicos de lei estrangeira. Ofenderia, na verdade, os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proteção de confiança colocar sobre os ombros do contribuinte o fardo da prova de leis estrangeiras, estendendo a estas a presunção de pleno conhecimento que os ordenamentos jurídicos estabelecem em relação às leis nacionais”*

No tocante especificamente ao tratamento dos rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados em “Países de Tributação Favorecida”, o art. 8º da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, dispõe de forma genérica, ressaltando algumas situações, que a alíquota aplicável é de vinte e cinco por cento.

As ressalvas feitas pelo referido artigo referem-se a: **(i)** valores correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de

---

<sup>98</sup> Países que foram incluídos nesta lista: Andorra, Anguilha, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Campione D’Italia, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929), Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Malta, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Sultanato de Omã, Panamá, Federação de São Cristóvão e Nevis, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, São Vicente e Granadinas, Santa Lúcia, Seychelles, Tonga, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

<sup>99</sup> Direito Tributário Internacional do Brasil, 2010, p. 253-254

bens de capital, celebrados com entidades mercantil de bens de capital, celebrados com entidades domiciliadas no exterior; **(ii)** juros decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o Brasil, por empresas nacionais, particulares ou oficiais, por prazo igual ou superior a 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; **(iii)** juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive *comercial papers*, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a noventa e seis meses; **(iv)** juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais; e **(v)** juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações.

O art. 7º da Lei 9.959, de 27 de janeiro de 2000, determina que o regime de tributação previsto no art. 81 da Lei 8.981 (isenções e reduções de alíquota para investidores que atendam as exigências da Resolução 2.689 da CMN), não se aplica a investimento estrangeiro oriundo de país que tribute a renda à alíquota inferior a vinte por cento, sujeitando-se, portanto, às mesmas regras estabelecidas para os residentes ou domiciliados no País.

No tocante ao ganho de capital, somente com o advento do art. 47 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a alíquota foi majorada para vinte e cinco por cento, quando o beneficiário do rendimento for residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei 9.430.

A nosso ver, com exceção do mencionado art. 47 da Lei 10.833 que apenas faz a referência ao artigo 24 da Lei 9.430, os outros dispositivos que tratam do agravamento da alíquota no caso de rendimentos de não residentes não foram alcançados pela ampliação do conceito de “País com Tributação Favorecida”, com a introdução do § 4º da Lei 9.430. Note que tanto o art. 8º da Lei 9.779, quanto o art. 7º da Lei 9.959 trazem em sua redação o conceito de país com tributação favorecida, limitando a aplicação no caso de países que não tributem a renda ou a tributem à alíquota inferior a vinte por cento.

## VIII.2. CONCEITO DE “REGIME FISCAL PRIVILEGIADO”

A Lei 11.727 acrescentou o art. 24-A na Lei 9.430, e introduziu no Direito Tributário a figura do “Regime Fiscal Privilegiado”, mediante ao qual se passa a analisar não a tributação de um território, mas sim as operações ali exercidas. Determina o art. 24-A da referida Lei 9.430:

*“Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:*

*I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);*

*II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:*

*a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;*

*b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;*

*III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;*

*IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.*

O parágrafo único do supracitado artigo dispõe claramente que as condições são alternativas e não concomitantes, o que significa dizer que não é necessário que se verifiquem todas as hipóteses previstas para se configurar o “Regime Fiscal Privilegiado”.

O que se tem questionado é se, de alguma forma, o “Regime Fiscal Privilegiado” também se aplica na determinação das alíquotas do IRRF na remessa de rendimentos a pessoas físicas ou jurídicas não domiciliadas no Brasil. Primeiramente, é válido destacar que o art. 12, III, “b” da Lei Complementar 95, de 26 de fevereiro de 2008, a qual trata acerca da elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, dispõe que é “vedada, mesmo quando recomendável, qualquer renumeração de artigos e de unidades superiores ao artigo, devendo ser utilizado o mesmo número do artigo ou unidade imediatamente anterior, seguido de letras maiúsculas, em ordem alfabética, tantas quantas forem suficientes para identificar os acréscimos”.

Com fulcro nesta regra, podemos, confiadamente, afirmar que o art. 24-A da Lei 9.430 apresenta total autonomia em relação ao art. 24. Com efeito a figura do “Regime Fiscal Privilegiado” não faz parte do conceito de “Países com Tributação Favorecida”.

Portanto, somos da posição de que os rendimentos auferidos por não residentes no Brasil por residentes ou domiciliados no exterior em operações que se enquadram no conceito de “Regime Fiscal Privilegiado” não estão sujeitos ao agravamento da alíquota.

Recentemente, a Receita Federal do Brasil publicou nova lista com os paraísos fiscais, incluindo nesta lista também os “Regimes Fiscais Privilegiados”. Com efeito, a Instrução Normativa SRF 188 foi revogada pela Instrução Normativa RFB 1.045, de 23 de junho de 2010<sup>100</sup>.

A nova lista de Paraísos Fiscais incluiu, surpreendentemente, a Suíça como paraíso fiscal. Contudo, o Ato Declaratório Executivo RFB 11, de 24 de junho de 2010, suspendeu os efeitos da inclusão da Suíça na relação de países com tributação favorecida, tendo em vista o pedido de revisão, apresentado pelo Governo daquele país.

---

<sup>100</sup> Países classificados nesta nova lista como “Países de Tributação Favorecida”: Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Ilhas Ascensão, Comunidade das Bahamas; Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Brunei, Campione D’Italia, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Kiribati, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Ilha Norfolk, Panamá, Ilha Pitcairn, Polinésia Francesa, Ilha Queshm, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, Ilhas de Santa Helena, Santa Lúcia, Federação de São Cristóvão e Nevis, Ilha de São Pedro e Miguelão, São Vicente e Granadinas, Seychelles, Ilhas Solomon, St. Kitts e Nevis, Suazilândia, Suíça; (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, de 24 de junho de 2010), Sultanato de Omã, Tonga, Tristão da Cunha, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas, Ilhas Virgens Britânicas.

## IX. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo discorrer acerca dos aspectos conceituais e práticos da tributação do não residente sob a perspectiva da legislação brasileira. Partindo da Constituição Federal, verificamos que o constituinte pretendeu tributar o bem jurídico renda e não quem aufera a renda, o que legitima a instituição do Imposto de Renda na Fonte, mencionado pela própria Constituição ao tratar da repartição das receitas tributárias.

Concluimos também que a União, como ente tributante, não pode se esquivar de aplicar os princípios tributários esculpidos na Constituição (pessoalidade, capacidade contributiva, generalidade, universalidade e progressividade) na instituição de Imposto de Renda na Fonte para rendimentos auferidos por não residentes, devendo envidar seus máximos esforços para firmar acordos e tratados internacionais que efetivem a aplicação destes princípios também para aqueles que não tem residência fiscal no Brasil.

Ademais, o conceito de renda somente pode ser obtido mediante a interpretação conjunta da Constituição Federal e do art. 43 do CTN. Ou seja, a Carta Magna em si não traz a definição de renda, apenas confere competência para a União instituir tal imposto. O CTN, por sua vez, define renda como todo e qualquer acréscimo patrimonial, mesmo aqueles que não sejam frutos do trabalho ou do capital, como, por exemplo, doações e ganhos de capital.

A impossibilidade de se verificar o efetivo aumento patrimonial do não residente não cria um conceito de renda a parte. Entendemos que em todos os casos, o conceito de renda adotado pelo CTN é o de “renda-acréscimo” e não de “renda-produto”. Não há como sustentar que para o não residente o conceito de renda seja de “renda-produto”, pois criaria uma distinção descabida entre o residente e não residente. Não há como haver dois conceitos de renda, um para o não residente e outro para o residente.

Percorremos também a análise dos elementos de conexão do não residente ao ente tributante brasileiro. Analisamos os elementos de conexão subjetivos, tais como a residência ou domicílio, bem como os elementos objetivos. Nestes últimos, na maioria dos casos, a legislação brasileira adota como elemento



de conexão a fonte pagadora, exceto no caso do ganho de capital, situação em que a lei elegeu como elemento de conexão “a fonte de produção do rendimento” (localização do bem).

Analisamos também a relação entre as normas internacionais com a norma interna, e a posição hierárquica que aquelas ocupam no ordenamento jurídico. Expusemos nossa opinião no sentido de que, caso a Constituição Federal quisesse daria posição hierárquica superior aos tratados e normas internacionais – como o fez com as convenções que tratam de direitos humanos –, mas não o fez. Com efeito, entendemos que as normas internacionais possuem posição hierárquica de lei ordinária, podendo revogar ou ser revogadas por estas.

Analisamos, pormenorizadamente, de forma crítica a tributação dos principais rendimentos auferidos pelo não residente, bem como investigamos como a Convenção Modelo da OCDE trata cada rendimento e qual a posição adotada pelo Governo Brasileiro nos tratados de que é signatário.

Por fim, analisamos a forma de tributação e os benefícios aplicáveis ao não residente que investe no mercado financeiro no Brasil, bem como situações em que a alíquota do Imposto de Renda na Fonte é majorada em virtude da residência do beneficiário do rendimento.

Diante de todo o exposto, concluímos que o não residente possui sistemática especial de tributação, contemplando, na maioria das vezes, a tributação mediante a retenção na fonte. Contudo, o conceito de renda e os princípios constitucionais aplicáveis ao residente fiscal no Brasil são os mesmos aplicáveis ao não residente.

## X. BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14a. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANDRADE, Alexandre. Permanent Establishments in Portugal. **Revista de Direito Tributário Internacional - n.14**, São Paulo, p. 189-197, Abril 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BARRETO, Paulo Ayres. O Tratamento Transnacional nos Preços de Transferência e seus Limites Constitucionais. **Tributos e Preços de Transferência**, São Paulo, v. III, p. 131 a 147, 2009.
- BIFANO, Elidie Palma. O Investimento Financeiro e o Estabelecimento Permanente. **Revista de Direito Tributário Internacional - n. 8**, São Paulo, p. 33-50, Abril 2008.
- BOLAN, Ricardo Ferreira; VIDIGAL, Carolina dos Santos. Tributação do Ganho de Capital Auferido por Não-Residente na Alienação de Participação Societária. **Revista de Direito Tributário Internacional - n. 6**, São Paulo, p. 101-126, Agosto 2007.
- BULHÕES PEDREIRA, José Luíz. **Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica**. Rio de Janeiro: Justec, v. I, 1979.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17a. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. **Imposto sobre a Renda**. 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre o Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Alcides Jorge; CANTO, Gilberto de Uihôa; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6a. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LOBO, Diana Piatti de Barros. Breves Noções Sobre o Conceito de Estabelecimento Permanente no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional - n. 9**, São Paulo, p. 51-77, Agosto 2008.

MARTINS, Natanael.; MENDEZ, Juan Manule Calonge. A Tributação do Ganho de Capital Auferido Por Não-Residente em Operação com Outro Não-Residente Tendo por Objeto Alienação de Bem Situado no Brasil Infringe as Disposições Legais Referentes ao Imposto de Renda Brasileiro? **Revista de Direito Tributário Internacional - n. 7**, São Paulo, p. 114-127, Dezembro 2007.

MONTEIRO, Washintgon de Barros. **Curso de Direito Civil**. 36a. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2001.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza - O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**. 2a. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto Sobre a Renda na Fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Ciro Cesar Soriano de. Extensão do Princípio da Universalidade Para Fins de Tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). **Revista de Direito Tributário Internacional - n. 5**, São Paulo, p. 9-25, Fevereiro 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RAAD, Kees Van. Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação. **Revista de Direito Tributário - n. 1**, São Paulo, p. 195-207, Novembro 2005.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público (Curso Elementar)**. 7a. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20a. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

STRENGER, Irineu. **Direito Internacional Privado**. 2a. ed. São Paulo: RT, 1991.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Treaty Override - Tratados x Lei Interna. **Revista de Direito Tributário Internacional - n. 8**, São Paulo, p. 15-32, Abril 2008.

TILBERY, Henry. **O Novo Imposto de Renda do Brasil**. São Paulo: IOB, 1989.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Taxation Conventions**. 3a. ed. Londres: Kluwer Law International Ltd, 1996.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7a. Edição. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.