

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE FONTE. REMESSAS DE DIVISAS PARA O TURISMO EMISSIVO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Rodrigo Mattos Vieira de Almeida
Carlos Alberto Pires de Carvalho e Albuquerque
Advogados no Rio de Janeiro

01. É preciso analisar a possibilidade jurídica da incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre a remessa de divisas para o exterior para pagamento de:

- (a) Ingressos para competições desportivas;
- (b) Pacotes turísticos (individuais e grupos), incluindo bilhetes aéreos, hospedagem, ingressos, traslados, seguros, kits;
- (c) Hospedagem no exterior (indivíduos e grupos); e,
- (d) Pagamentos de cruzeiros marítimos.

02. Essa análise deriva do artigo 60 da Lei nº 12.249/2010, ato legislativo que tributa, pelo Imposto sobre a Renda, valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País.

03. A tributação estabelecida pelo diploma legal acima mencionado busca o crédito tributário supostamente devido pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, por serviços prestados a residentes no País, por pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, **fora do território nacional**.

04. A regra geral de tributação da renda e proventos de qualquer natureza seria presumivelmente aquela prevista no artigo 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que dispõe em seu art. 7º:

“ Art. 7º - Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão 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 25% (vinte e cinco por cento) ”.

05. Nesse dispositivo legal estaria, supostamente, o amparo legal do imposto que o legislador pretendeu cobrar pelos serviços de turismo emissivo, com alíquota reduzida de 6%, através do artigo 60 da Lei nº 12.249/2010, exceto nos casos de não-residentes localizados em países de tributação favorecida, hipótese em que a alíquota reclamada pelo Fisco é de 25%, aplicada sobre os valores remetidos ao exterior.

06. Todavia, o dispositivo do artigo 60 da Lei nº 12.249/2010 há de ser interpretado, em harmonia com as normas constitucionais e complementares que conformam o sistema tributário nacional.

07. Segundo a **Constituição** (art. 153, inc. III), compete à União instituir impostos, entre outros, “ sobre a **renda e proventos de qualquer natureza** ”. A seu turno, o **Código Tributário Nacional** estabelece que o **fato gerador** do imposto sobre a renda é a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, entendido o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, e, ainda, de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.**

08. Diante dessas definições da Lei Complementar, acerca do fato gerador do Imposto sobre a Renda, resta perquirir sobre a legitimidade de uma exação que grave supostos rendimentos auferidos por não-residentes, em consequência da prestação de serviços, no exterior, a consumidores residentes no Brasil em viagem fora do território nacional.

09. Entre nós, até o advento do Decreto-Lei nº 1.418/75, vigeu plenamente o princípio consolidado no verbete nº 585 do Supremo Tribunal Federal:

“ 585 - Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil ”.

10. Todavia, esse princípio foi relativizado com o advento daquele decreto-lei acima citado, o qual previu a incidência do Imposto de Renda sobre “*os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do*

Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada”.

11. Depois da vigência desse Decreto-Lei nº 1.418/75, o então Tribunal Federal de Recursos passou a admitir a incidência do imposto na hipótese de prestação de serviços técnicos, sem que o Supremo Tribunal Federal conhecesse de recursos extraordinários que impugnavam aquele novo entendimento jurisprudencial.

12. Não alcançamos qualquer decisão dos atuais Tribunais superiores que tivessem dado novo tratamento à matéria relativa à tributação dos serviços técnicos descritos no referido D.L. nº 1.418/75.

13. Há, contudo, no S.T.J., precedente que declara insuscetível da incidência do Imposto sobre a Renda os rendimentos auferidos no Brasil por serviços noticiosos prestados por empresas sediadas no exterior que não operam no Brasil, ao entendimento que tais serviços não se conformavam ao conceito de serviços técnicos previstos no aludido Decreto Lei nº 1.418/75 (REsp 51.725-SP, 2ª T., Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJU de 09/12/96). Mas esta manifestação do S.T.J. antecedeu a edição da Lei nº 9.779/99, e versou sobre fato gerador anterior à publicação desse diploma legal. Assim, é preciso examinar o conteúdo e o alcance do disposto pelo artigo 7º da Lei nº 9.779/99, sem que tenhamos sobre o mesmo uma orientação jurisprudencial firme dos Tribunais Superiores. Isto porque a única manifestação jurisprudencial do S.T.J. alcançada, foi aquela representada pelo REsp nº 1.161.467 – RS, Rel. Ministro Castro Meira, no qual somente se tratou do tema à luz do conflito desse diploma com as Convenções Brasil Alemanha e Brasil-Canadá para evitar a bitributação do lucro das empresas.

14. É certo que, ao se referir aos rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, o artigo 7º da Lei nº 9.779/99 não causa maiores problemas, pois visa apenas à tributação dos salários das pessoas físicas a serviço no exterior, por ordem dos seus empregadores brasileiros. Contudo, ao referir-se à sujeição dos rendimentos da prestação de serviços ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25%, a lei induziria a tributação, pelo Imposto sobre a Renda, de qualquer serviço prestado por não-residente remunerado por fonte pagadora situada no Brasil. A ser verdadeiro este raciocínio, o

verbete 585 da Súmula do S.T.F., estaria definitivamente revogado pela edição da Lei nº 9.779/99.

15. Mas é preciso analisar a questão, mediante uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, em vista do conceito de **importação de serviços**.

16. Sem entrar no exame do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços, concluído no âmbito da GATT - Rodada do Uruguai, do qual o Brasil é signatário e no qual há algumas referências às regras de tributação internacional de serviços, podemos encontrar na legislação federal a definição de importação de serviços na Lei nº 10.865/2004, a qual instituiu a cobrança do PIS e da COFINS sobre a “Importação de Produtos Estrangeiros e Serviços”, devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do Exterior. Dispõe esse diploma legal, em seu artigo 1º, §1º:

“ Art. 1º -

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País ”.

17. O texto legal dispensa maiores comentários, ante sua clareza para a definição do que seja a importação de serviços, definição essa que, seguramente, exclui os serviços executados no exterior, cujo resultado não se verifique no Brasil.

18. Podemos também encontrar, na Lei Complementar nº 116/2003, uma referência à importação de serviços, quando prevê a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços:

“ Art. 1º -

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País ”.

19. E nessa mesma Lei Complementar, pode-se também encontrar uma definição de importação de serviços, pela interpretação *a contrario sensu* do dispositivo que define a exportação de serviços:

“ Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

.....

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior ”.

20. À luz dessas definições legais, a importação de serviços é o ato pelo qual se contrata a prestação de serviço por um não-residente (pessoa física ou jurídica) que o execute ou desenvolva, no todo ou em parte, no Brasil, a fim de que os resultados desse serviço ou a utilidade que representa ocorra e se verifique também no Brasil.

21. Assim, os dispositivos legais relativos à incidência do Imposto sobre a Renda e a obrigação de retenção pela fonte pagadora, quando do pagamento, creditamento ou remessa de valores para o exterior, para o pagamento de serviços, somente poderiam, no máximo, gravar a importação de serviços, pois, de outro modo, a incidência do Imposto sobre a Renda não alcançaria a pessoa do prestador do serviço, mas sim a pessoa do tomador/consumidor do serviço, caracterizando-se mero imposto de consumo.

22. Aliás, não pode ser outra a conclusão que chega ao se analisar o artigo 60 e §§ da citada Lei nº 12.249/2010:

“ Art. 60. Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

§ 1º O limite global previsto no caput não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º Salvo se atendidas as condições previstas no art. 26, a redução da alíquota prevista no caput não se aplica ao caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou de pessoa física ou jurídica submetida a regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

§ 3º As operadoras e agências de viagem, na hipótese de cumprimento da ressalva constante do § 2º, sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por passageiro, obedecida a regulamentação do Poder Executivo quanto a limites, quantidade de passageiros e condições para utilização da redução, conforme o tipo de gasto custeado. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

§ 4º Para fins de cumprimento das condições para utilização da alíquota reduzida de que trata este artigo, as operadoras e agências de viagem deverão ser cadastradas no Ministério do Turismo, e suas operações deverão ser realizadas por intermédio de instituição financeira domiciliada no País. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016) ”.

23. Veja-se que a lei em comento não tributa rendimentos. Tributa, sim, **“valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais ”** (sublinhamos e grifamos).

24. Na verdade, o legislador passou a tratar o imposto sobre a renda como se fosse um imposto sobre consumo de serviços no exterior, ou um imposto sobre a transferência de fundos para o exterior, impostos esses que a União não tem poderes para instituir, à luz do disposto nos incisos do artigo 153 da Constituição Federal, e que escapam à sua competência constitucional para tributar a renda e proventos de qualquer natureza.

25. Em verdade, no passado, à União, sob a Constituição de 1946, antes da E.C. nº 18/65, era outorgada competência para:

“Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

.....

II - consumo de mercadorias;

.....
V - transferência de fundos para o exterior;

.....”.

Os impostos acima referidos foram extintos com a E.C. nº 18/65.

26. A União, registre-se, nunca teve competência constitucional para tributar o consumo de serviços pela instituição de impostos. E vale a pena ver a identidade da tributação ora pretendida pelo Fisco, com aquela do extinto Imposto sobre Transferência de Fundos para o Exterior, conforme a dicção do artigo 156, da Lei nº 146/47:

“Art. 1º - É restabelecida a taxa de cinco por cento (5%) criada pelo Decreto-lei nº 1394, de 29 de julho de 1939, para remessa de valores do Brasil para o Exterior.

Art. 2º - A taxa de que trata o art. 1º recairá sobre qualquer transferência de valores destinada ao pagamento de mercadorias importadas, fretes ou outras despesas, custeio de permanência de pessoas fora do país e sobre quaisquer transferências para outros fins”. (Grifamos.)

27. Esse tipo de imposto não é juridicamente possível sob sistema tributário nacional, desde 1965, sendo incompreensível que o Governo Federal tenha querido reeditá-lo sob o manto de sua competência constitucional para tributar a renda e proventos de qualquer natureza.

28. A tributação do pagamento de preços de serviços pelo Imposto sobre a Renda, sem que tais serviços sejam prestados, desenvolvidos, executados, ou tenham o seu resultado no País, não consiste tributação de rendimentos da pessoa jurídica não-residente, mas sim um imposto sobre a transferência dos fundos, ou sobre o consumo de serviços no exterior pelo contribuinte brasileiro. Em qualquer das duas hipóteses, a exação é inconstitucional e ilegal, prevalecendo, *in casu*, a regra cristalizada no verbete nº 585 da Súmula do S.T.F., acima invocada: “ *Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil* ”.

29. Não se trata aqui de atribuir responsabilidade à fonte pagadora pelo pagamento do Imposto sobre a Renda sobre rendimentos auferidos no Brasil por não-residentes em contraprestação atividades desenvolvidas em território nacional ou cujo efeito a que se verifique. Trata-se de imposto sobre a remessa de valores para pagamento de consumo de serviços prestados, executados e cujos efeitos ocorrem integralmente fora do território nacional. Essa exação foi instituída e cobrada em desafio ao disposto pelo artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, segundo o qual a União só poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. A falta de lei complementar já seria causa suficiente para fulminar a cobrança, mas também o é a base de cálculo dessa exação sobre remessas de valores para pagamento de consumo de serviços no exterior, base de cálculo que própria do Imposto sobre Operações de Câmbio¹, o que também inviabiliza a cobrança sob a ótica do artigo 154, inciso I, da Constituição de 1988.

* * *

¹ O respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição” (CTN, art. 64, II)