

A Tributação de Fonte dos Pagamentos de Propriedade Industrial

Denis Borges Barbosa (1982)

NOÇÃO DE FONTE	2
<i>Direito Comparado</i>	3
FONTES: REGIME GERAL.....	5
<i>Regime de fontes: beneficiário domiciliado ou residente no país</i>	5
<i>Fontes: Beneficiário residente, domiciliado ou com sede no exterior</i>	6
<i>A questão da tributação de serviços prestados no exterior</i>	7
<i>A assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora</i>	10
<i>Conversão em investimento</i>	12
<i>Pagamentos pelo titular do recebimento no exterior a beneficiário no país</i>	12
<i>Dedutibilidade de despesas</i>	12
<i>Imunidade, isenção e restrição do imposto</i>	13
<i>As obrigações acessórias</i>	15

A tributação de *royalties*, assistência técnica e serviços técnicos pelo Imposto de Renda abrange a incidência sobre o que paga tais valores - incidência indireta que decorre da dedutibilidade ou indedutibilidade dos gastos - e aquela que recai sobre o titular dos direitos, ou prestador de serviços. Este último problema assume particular relevância quando a tributação se faz pelo regime de fontes.

Assim, havendo tratado anteriormente das questões direta ou indiretamente ligada à dedutibilidade dos pagamentos de direitos da propriedade industrial, assim como da incidência sobre os ganhos dos cedentes de direitos e as peculiaridades da repressão à distribuição disfarçada de lucros de interesse de nossa matéria, passaremos a seguir, a enfocar o regime de tributação de fontes.

NOÇÃO DE FONTE*

Como nota Alberto Xavier, ao se analisar a competência tributária de um Estado, conclui-se que, para o Imposto de Renda, o elemento de conexão entre o poder tributante e o objeto tributário é, necessariamente, a situação da fonte dos rendimentos (*locus fontis*). Não pode um estado tributar, com tal imposto, rendimentos cuja fonte não estejam em sua jurisdição, sob pena seja de perigo de distorção das relações econômicas subjacentes à produção do rendimento, seja de ineficácia material da tentativa de tributação.

Disto resulta que o conceito de fonte é primordial para o exercício da tributação do Imposto de Renda. De início, elaborou-se a noção de *fonte de produção* dos rendimentos. Havia um fato gerador do Tributo quando o lugar de produção dos rendimentos estivesse num território de jurisdição da autoridade tributante. O art. 268 do RIR/80, interpretando através do art. 35 do Dec.-lei 5.844/43 o conceito, considera tributáveis os resultados das pessoas jurídicas derivados de fontes nacionais (vide PNCST 107/74). Não o são, desta forma, os rendimentos auferidos de outras fontes.

O mesmo não ocorre com as pessoas físicas. Para estas, o art. 1º do RIR/80 considera tributáveis todos os rendimentos, quaisquer que sejam suas fontes; computa-se a soma dos rendimentos auferidos, onde quer que seja o local de sua produção.

Mas, a par disto, a doutrina, em especial a dos países latino-americanos, desenvolveu a noção de *fonte de pagamento*, ou seja, a tributação dos rendimentos levando em conta o local da origem dos recursos que representam a renda. Para Alberto Xavier, não há autêntica fonte na hipótese configurada, pois falta um nexos causal direto entre a renda e o fato que o determina, na situação geográfica considerada.

Segundo o autor, distingue-se as duas hipóteses, pois de um lado está o local de *produção*, a situação do “capital (*lato sensu*)” donde brotam os rendimentos: a tributação leva em conta o nexos de causalidade; de outro lado, configura-se o local de pagamento, a origem dos recursos que consistem na *realização* do rendimento.

Na prática, a distinção se torna relevante em particular no que toca ao pagamento de serviços realizados integralmente no exterior. Pela tese da fonte de produção, somente o Estado em cuja jurisdição se executaram os serviços tem poder tributante; pela doutrina da fonte de pagamento, é o país onde se situa o devedor da obrigação de pagar que o teria, pois nele se realizou o rendimento. O estudo detalhado da questão e de suas implicações legais será feito mais abaixo.

Dentro do regime de fontes também se deve distinguir a retenção na fonte como antecipação de rendimentos devidos por um fato gerador futuro, da efetiva retenção *una tantum*, quando o fato gerador se dá no momento efetivo da disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou proventos. O empregador que recolhe uma parcela do salário de seus funcionários para o Imposto de Renda o faz sem levar em conta a existência ou não de rendimento tributável, o que só se apurará no dia primeiro de janeiro do ano subsequente.

* Alberto Xavier, I, pp. 119 e ss.; 166 e ss.; Ormezindo r. de Paiva, pp. 265 e ss

De outro lado, o devedor de uma remessa ao exterior para o pagamento de lucros recolhe o tributo não como antecipação, mas como pagamento definitivo, pois, para o beneficiário dos lucros, não se computará o fato gerador de exercício a exercício fiscal, e sim imediatamente (exceção feita dos impostos suplementares sobre a renda, previstos nos arts. 43 e 44 da Lei 4.131/62, cujo fato gerador pressupõe de certa forma o conjunto de renda de exercício a exercício, mas com outro fundamento e estrutura).

Assim, se terá:

a) Tributação na fonte de *produção*: quando a tributação é exercida pelo Estado em cuja jurisdição se produz o rendimento.

b) Tributação na fonte de pagamento: quando a tributação é exercida pelo Estado em cuja jurisdição se situa a origem dos recursos de realização do rendimento.

Ex.: retenção na fonte sobre pagamentos de serviços executados integralmente no exterior.

c) Retenção na fonte por antecipação: quando o pagador de uma importância retém uma parcela como antecipação do imposto devido por um fato gerador futuro.

Ex. retenção na fonte sobre salários devidos a pessoas domiciliadas no Brasil.

d) Retenção na fonte *una Itantum*: quando o pagador de uma importância recolhe uma parcela como imposto já devido por um fato gerador definitivo.

Ex. retenção na fonte sobre lucros atribuídos a pessoa domiciliada no exterior.

Direito Comparado*

Na Itália, os *royalties* são sujeitos à uma tributação na fonte de 14% ou 20% sobre 70% do valor) quando remetidos ao exterior: em comparação, o regime geral de tributação prevê a incidência de 30% sobre os lucros e juros.

Nos EUA, há uma tributação na fonte de 30%, sobre os rendimentos brutos em geral atribuídos a pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no exterior por *royalties* e o produto da venda de bens intangíveis, estes se também calculados por um percentual sobre receita ou lucro (IRC §§ 992 e s.; 8.713, 881).

Na Áustria, há um a tributação de 22.3% do Imposto de Renda, somada aos 16% do imposto sobre o valor acrescido, incidindo sobre os pagamentos de *royalties*.

Na Austrália, a tributação na fonte dos *royalties* pagos ao exterior é a tributação normal das pessoas jurídicas internas, mas a base de cálculo é o rendimento líquido; para receber a diferença entre o tributo incidente sobre o *royalty* bruto (que é o retido na fonte), e o que deveria incidir sobre o líquido, o beneficiário tem de fazer sua declaração de renda no país, especificamente quanto ao *royalties*.

Na Argentina, a imposição é de 45% sobre 80% do rendimento (alíquota real de 36%) sobre os *royalties* (art. 98 e 100 da Lei 20.628). No entanto, segundo o art. 26 da Lei 19.557, na renda obtidas relações entre empresas do mesmo grupo, a qualquer que seja o título, serão tidas como sendo lucros, e tributadas como tal.

* Eckstron, 15.119; 20-101; 25-117; Augusto Fantozzi, p. 38; Z. Wenstein; Price & Water-house Information Guide.

Na França, o Imposto de Renda de fonte é de 33,33% sobre os *royalties* remetidos ao exterior. Um tributo sobre o valor agregado de 17,6% também é exigido, se o beneficiário não é o inventor ou criador da marca.

Uma série de países não tributa na fonte serviços ou *royalties*. Assim, a Noruega; Taiwan (se aprovado o contrato pelo Governo), a Holanda e o Reino Unido (exceto por *copyrights* e patentes entre subsidiária e matriz). A aprovação do Governo do contrato é também dado relevante na Grécia (diminuiu a alíquota de 17,25% para 10%), Uruguai e Paraguai (permite a dedutibilidade).

A alíquota máxima é de 47,2% (agregada) na Colômbia, notando-se também 42% no México para *royalties* (de assistência técnica é 21%), 40% no Chile e Singapura; a Irlanda e as Filipinas impõem uma alíquota de 35%, a Inglaterra (quando impositivo), 34%. O Paraguai exige 27% sobre os *royalties*, e 25,5% sobre serviços; no nível brasileiro de 25% estão a Alemanha, o Uruguai e o Canadá; abaixo, vêm a Bélgica e Indonésia (80%), Malásia e Espanha (15% sobre o bruto).

Na África do sul, os ganhos de *royalties* e assistência técnica são tributados em 30% do total, à alíquota de 30% (9% sobre o bruto); os serviços não prestados no país são intributáveis.

FONTES: REGIME GERAL

Há que se considerar, ao tratarmos do regime geral das retenções na fonte, os casos em que o beneficiário dos pagamentos está domiciliado, e residente ou tem sede no exterior e, de outro lado, a situação em que o beneficiário reside, tem domicílio ou sede no país. É o que veremos, a seguir.

Regime de fontes: beneficiário domiciliado ou residente no país*

As retenções na fonte sobre *royalties* e prestação de serviços, quando o pagamento seja feito a beneficiário domiciliado ou residente no país, são do tipo *ritenutta d'acconto*, retenção por antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos. Assim, o retentor surge como substituto tributário, ou responsável (CTN 121, parágrafo único, II).

A tributação em epígrafe só atinge as pessoas físicas, como beneficiários; as pessoas jurídicas estão isentas da retenção. Mas, só atingem as pessoas residentes ou domiciliadas no país. quanto a pessoa física e residente ou domiciliada no país? Em princípio, o estrangeiro adquire a residência para efeitos tributários: a) quando consegue um visto permanente, a partir da data da entrada ou da obtenção do visto; b) quando excede os doze meses de permanência no país, ao amparo de um só visto, outro que o permanente (vide estudo circunstanciado da questão sob o título “Tributação de Técnicos Estrangeiros”).

De outro lado, a obrigação de reter só é imposto às pessoas jurídicas.

a) *Royalties* - A tributação de fonte sobre os *royalties* foi introduzida pelo Dec.-lei 1.642/64, (RIR/80, art. 569). São tributáveis todos os rendimentos classificáveis na cédula “E” da declaração (art. 21, 22 e 23 da Lei 4.506/64, RIR/80, arts. 31 a 33).

A alíquota da retenção é de 20% (Dec.-lei 2.065 de 26.10.83), sendo compensável com o montante devido na declaração de rendimentos. A base de cálculo é o total do rendimento bruto computado a cada mês, caso excedam a um dado limite; ultrapassando-o, tributa-se o todo.

A retenção é devida pela pessoa jurídica na data do crédito ou do pagamento (INSRF 023/79, RIR/80, art. 575, V, I) e recolhido até o último dia útil da quinzena subsequente àquela em que se exige a retenção (Dec.-lei 1.695/79, art. 1º; Portaria MF 046/80 e 029/81).

b) Serviços, assistência técnica, direitos autorais - A retenção prevista no Dec.-lei 1.642/78 só atinge os rendimentos classificáveis como *royalties* na cédula “E”. Assim, não estão por ele cobertas: a) prestação de serviços técnicos em geral; b) assistência técnica; c) elaboração de projetos de engenharia; d) *royalties* por direitos autorais recebidos pelo próprio autor da obra.

Tais casos estão previstos no Dec./lei 1.814/70, consolidado no RIR/80 no art. 528. A retenção se fará mediante uma tabela progressiva. O imposto, que é compensável com o devido na declaração, segue os padrões usuais das retenções referentes à cédula “D”.

* Ormezindo R. de Paiva, pp. 169 ess.; pp. 211 e ss.

Fontes: Beneficiário residente, domiciliado ou com sede no exterior

A lei prescreve uma retenção na fonte sobre todos os rendimentos atribuídos a beneficiários residentes, domiciliados ou com sede no exterior, sejam pagos, sejam creditados, ainda que não remetidos. Caberá à fonte pagadora a retenção (inclusive ao procurador, nos casos em que este não dê ciência à fonte que o beneficiário está no exterior) (RIR/80, art. 574), obrigando-se a recolher quer tenha retido no ato o montante próprio, quer não.

Deve-se a retenção, na data do crédito, pagamento, emprego, entrega ou remessa do rendimento (RIR/80, art. 575, IV, “c”), e recolhe-se nos prazos fixados na legislação própria, baixada pelo Ministro da Fazenda, mas sempre até a data da remessa ao exterior.

Esta retenção é do tipo *una tantum*, não admitindo compensação com qualquer imposto devido a *posteriori* (salvo o caso dos impostos suplementares sobre a renda, que serão examinados mais abaixo). Sua base de cálculo são os rendimentos brutos, não se admitindo, em princípio, qualquer dedução (art. 566, parágrafo único). O PNCST 422/70 esclarece que não há “como dividir o referido valor em lucros e reembolso de despesas realizadas no exterior, par afazer incidir o imposto exclusivamente sobre a primeira parcela”.

a) *Royalties*: O imposto é devido à alíquota de 25% (art. 555, I do RIR/80; Lei 3.470/58, art. 77). Vide, a seguir, a discussão dos impostos suplementares de renda.

b) Assistência técnica. O imposto é devido à alíquota de 25% (art. 555, I e § 6º do RIR/80); independentemente da forma de pagamento, local e data da operação de contratação da prestação da assistência técnica (Dec.-lei 1.418/75, art. 6º). Vide, abaixo, o item sobre Benefícios e Isenções.

c) Serviços técnicos em geral: como para assistência técnica.

O pressuposto, assim, era que tais serviços, não sendo pagos como se fossem aluguel de tecnologia (pois o preço seria *lump sum* ou *cost plus*) resultariam em efetiva produção do rendimento no exterior; fossem “aluguel” de tecnologia, a fonte de produção estaria no Brasil. No entanto, mesmo após a portaria, grassou a divergência jurisprudencial, pois a própria Receita refugava a interpretação oferecida.

Com o Dec.-lei 1.418, de 3.9.75, ficou vencida a questão, quanto aos serviços técnicos e de assistência técnica. Com efeito, reza o seu art. 6º.

“O imposto de 25% de que trata o art. 77 da Lei 3.470 de 28.11.58, incide sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma do pagamento e do local e data em que a operação tinha sido contratada, os serviços executados, ou a assistência prestada.”

Tal não impediu que, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, em duas Súmulas (585 e 587) prescrevesse:

“Não incide o Imposto de Renda sobre a remessa de divisa para o pagamento de serviços prestados no exterior por empresa que não opera no Brasil - “Incide Imposto de Renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.”

Apesar da incerteza da primeira súmula (o Imposto de Renda de fonte não incide só sobre as remessas, mas sim sobre o crédito ou pagamento, remetido ou não) é de se concluir que: a) para os serviços técnicos e de assistência técnica vige a norma excepcional do art. 6º do

Dec.-lei 1.418/75 (RIR/80, art. 555, § 6º); b) para os demais, viga a não incidência (Súmula 585).

Neste teor, o entendimento de Alberto Xavier (ob. cit., p. 127).

A questão da tributação de serviços prestados no exterior*

Um dos mais momentosos problemas já suscitados na área do Imposto de Renda no Brasil foi o da tributação da fonte de rendimentos relativos a serviços executados no exterior. Tais serviços caracterizariam em tese, a produção de rendimentos em jurisdição diversa, e a intributabilidade pelo Estado da fonte dos pagamentos, se esta estivesse situada em local diverso da fonte de produção.

Uma interpretação da Receita quanto ao teor do art. 77 da Lei 3.470/58 levou, no princípio, a considera r como tributáveis na fonte os pagamentos do exterior de serviços técnicos embora produzidos inteiramente fora do país. Argumentava o Fisco que, prevendo a lei isenção específica para os pagamentos de fretes, em última análise também serviços, a contrário senso tributava o que deixava de isentar. As decisões judiciais em todas as instâncias, inclusive no STF, dividiam-se entre a tributabilidade ou não de tais importâncias.

Em 8.6.66 o Ministro da Fazenda, através da Portaria 184, interpretou a legislação de forma a que:

- a) em caso de serviços do tipo que o AN 15 e 60 vieram posteriormente a classificar como técnicos especializados; e
- b) desde que o pagamento fosse a preço certo ou curto demonstrado, acrescido de custos gerais; mas,
- c) nunca quando o preço fosse estabelecido por percentual de produção, venda ou lucros: então;
- d) os pagamentos não seriam tributáveis quando pagos a pessoas jurídica sem dependência no país.

Note-se que, passados poucos meses, a regra geral acima descrita encontrou uma exceção no Dec.-lei 1.446/76, como se verá abaixo, na seção destinada ao estudo dos benefícios e isenções do IR de fonte. De qualquer forma, o Imposto de Renda, no caso de serviços técnicos e de assistência técnica, incide assim sobre a fonte de pagamento, e não sobre a de produção.

Vale, porém, acompanhar a evolução jurisprudencial em torno do tema, após a entrada em cena do Dec.-lei 1.418/75. Vêm, em primeiro lugar, os julgados que, tratando de matéria concernente a fatos geradores anteriores ao decreto-lei, não cuidam de sua promulgação:

“Não incide sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços técnicos prestados, no exterior, por empresa estrangeira que não opera no Brasil” (Ac. de 24.8.76. Unân. 1ª turma do STF, Rel. Min. Eloy da Rocha, RE 81.266, RJ, in RTJ 80:77, p. 837).

“Remessa de divisas para pagamento de serviços técnicos elaborados na Itália a pedido de empresa sediada no Brasil. Imposto indevido no Brasil”(Ac. de 28.4.76, Unân. Trib. Pleno do STF, Rel. Min. cunha Peixoto, RE 81.849, SP, in RTJ 78:76, p. 578).

* Ives Gandra da Silva Martins, pp. 114 e ss.; Egberto Lacerda Teixeira, II, pp. 66 e ss.; Antonio Carlos de Arantes, pp. 75 e ss.; Francisco Calderaro, pp. 95 ess.l Alberto Xavier, I, 11. 121 e ss.l Attila de Souza Leão Andrade Jr., pp. 203 e ss.l gilberto de Ulhôa Canto, pp. 53 e ss.l bulhões Pedreira, p. 353; Bertan A. Stúmer.

“Remessa de divisas para pagamento de serviços técnicos elaborados nos EUA, a pedido de empresa sediada no Brasil. Imposto indevido” (Ac. de 29.3.77, Unân. 1ª turma do STF, Rel. Min. Cunha Peixoto, RE 86.644, SP, in RTJ 87:79, p. 968).

“Não incide esse tributo sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior por empresa que não opera no Brasil. Precedentes do STF. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE 85.697, STF 2ª T. 19.10.76, *Res. Tribut.* 26:7-1.2).

“remessa de divisas para pagamento de serviços técnicos elaborados na Itália, a pedido de empresa sediada no Brasil” (Ac. de 24.4.76, do STF, em sessão plena, no RE 81.849, SP, Djaci Falcão, pres. l Cunhas Peixoto, Rel., in *An. Incola* 1977, p. 377).

“Já sustentei, sem êxito, nesta Eg. Turma o ponto de vista do eminente relator do v. acórdão recorrido, Min. Armando Rolemberg. Entretanto, tem prevalecido, nesta Eg. Corte o entendimento de que não incide o imposto de renda sobre a remessa de dívidas para pagamento de serviços produzidos no exterior, por empresa que não opera no Brasil, RE 72.190; RE 90.622-MG; RE 78.479, os dois últimos relatados pelo eminente min. Thompson Flores. Nesta conformidade, não havendo dúvidas que os serviços de advogado que as empresas, que se quer tributar, visam a remunerar, foram prestados no exterior, e de que os advogados prestadores de tais serviços não operam no Brasil conheço do recurso e lhe dou provimento para deferir o writ” (Ac. de 30.9.75, 2ª Turma do STF, no RE 81.945, SP (*Thompson Flores*, pres.; Cordeiro Guerra, Rel., in RTJ 76:76, p. 945).

“Despesas advocatícias. Não há possibilidade de incidência do tributo sobre ganho que não ocorreu na fonte pagadora mas exclusivamente no exterior” (Ac. de 24.1.75, da 1ª Turma do TFR, na Ap. em MS 76.377, SP, Márcio Ribeiro, Rel. in *An. Incola* 1976, pp. 367 e 368).

Em seguida, vieram decisões que, notando o novo instrumento, deram-lhe efeito retroativo, por entender ser ele interpretativo:

“Serviços técnicos prestados no exterior. Remessa de numerário para pagamento. Mandado de segurança. Denegação. Legalidade da tributação, em face do art. 6º do Dec.-lei 1.418, de 3.9.75, definidor ou interpretativo de uma situação já legislada (Dec. 58.400/66, arts. 33, 292 e 293). Apelação. Improvimento. Prevalência do princípio na fonte pagadora. Arguição de inconstitucionalidade do art. 6º do Dec.-lei 1.418/75. Rejeição” (Ap. em MS 78.155, TFR, 1ª T., 8.11.78, *Res. Trib.* 45:79-1.2).

Reagiu, porém, a jurisprudência, no sentido de só dar ao decreto-lei um efeito constitutivo, e, portanto, irretroativo:

Remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior - Dec.-lei 1.418/75, irretroatividade.

1 - Embora o Dec.lei 1.418/75 disponha em contrário jurisprudência predominante de não incidência do imposto de renda nas remessas de numerário para pagamento de serviços técnicos prestados no exterior, por empresas ali sediadas (art. 6º), não pode alcançar situação anterior a sua vigência.

2 - Precedentes do STF (Súmula 585) e TFR.

3 - Sentença reformada. Apelação provida” (AMS 81.223, SP, Rel. Min. Washington Bolivar de Brito. Unânime, DJ 5.3.80, EJTFR 9:83).

Remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior. Dec.-lei 1.418/75. Irretroatividade.

Embora o Dec.-lei 1.418/75 disponha em contrário à jurisprudência predominante de não-incidência do imposto de renda nas remessas de numerário para pagamento de serviços técnicos prestados no exterior, por empresas ali sediadas (art. 6º), não pode alcançar situação anterior a sua vigência. Apelação provida” (AMS 83.088, SP, Rel. Min. Washington Bolívar, 1ª turma, DJ 19.3.80, EJTRF 10:73).

“O Dec.-lei 1.418 de 1975, autorizou, expressamente, a incidência no imposto de renda sobre remessa de numerário para pagamento de serviços técnicos resultantes de contrato celebrado entre firma brasileira e sociedade estrangeira (art. 6º), em oposição à jurisprudência construída sobre a matéria.

Não alcança, porém, as situações jurídicas constituídas em período anterior à sua vigência.

“Segurança concedida” (AMS 79.971, SP, Rel. Min. William Patterson, 2º Turma, Unânime. DJ 11.2.80 EJTRF, 9:84).

“Remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior - Dec.-lei 1.418/75 - Irretroatividade.

Embora o Dec.-lei 1.418/75 disponha em contrário à jurisprudência predominante de não incidência do imposto de renda nas remessas de numerário para pagamento de serviços técnicos prestados no exterior, por empresa ali sediada (art. 6º), não pode alcançar situação anterior à sua vigência. Apelação improvida” (AMS 79.739-SP. Rel. Min. Washington Bolívar, 1ª Turma, Unânime. DJ 1.7.80 - EJTRF 13:67).

A tendência jurisprudencial, no TFR e no STF, de seguir a Súmula 585 continua a se fazer sentir nas decisões ultimamente publicadas. Quanto à aplicabilidade da súmula aos fatos geradores anteriores ao Dec.-lei 1.418/75, ainda se notam:

RE 90.274/RJ (1ª T. - RTJ 97:1.206):

Imposto de renda. Remessa de divisas para pagamento de serviços técnicos prestados nos EUA por empresa ali sediada, a pedido de empresa estabelecida no Brasil, onde foi firmado o contrato.

Imposto indevido.

Recurso extraordinário conhecido e provido.

Em agravo regimental em agravo de instrumento, RTJ 93:1.094, o mesmo caso foi julgado como merecendo melhor exame da matéria, o que levou ao RE mencionado. RE 94.099/SP (2ª T.; RTJ 99.1.374):

Imposto de renda. Não incide sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por advogado que não opera no Brasil. Princípio da Súmula 585. Recurso extraordinário conhecido e provido.

APM 77.548/SP (4ª T.; TFS. DJU 25.6.81).

Imposto de renda - Remessa de numerário para o exterior - Aplicação da Súmula 585 do

Excelso Pretório.

I - À vista do aludido verbete, não é devido o imposto de renda no caso de remessa para o exterior em pagamento de serviços ali prestados por empresa estrangeira que não opera no Brasil.

II - Apelação provida.

De outro lado, afirmando o princípio da súmula quanto aos fatos geradores posteriores ao Dec.-lei 1.418/75, existem os acórdão da 4ª Turma do TFR, ncs. APM 83.087 SP (DJU 12.9.79) e APM 82.221 (OUJ de 6.8.79) ambos com a seguinte ementa:

Ementa: IR. Remessa de divisas. A superveniência do Dec.-lei 1.418/75, art. 6º, não altera a subsunção da espécie na Súmula 585 do STF.

Das decisões recentes sobre a questão, notam-se os RE 86.714/SP (RTJ 83:314) e RE 81.266/RJ (RTJ 86:837); o Ac. 2 C./1º cc. Processo 0810/032/699/80 (DO de 9.3.81, p. 4.582), confirmando a não-incidência anterior ao DL 1.418/75; Processo 0880/045.387/79 do 2º/1º cc. (DO de 9.3.81, p. 4.591); o Ac. do TFR. Ac. 61.407 MG, reg. 3.102.823, 6ª turma, de 22.10.80, DOU de 20.11.80, p. 91 (afirmando a Súmula 585 do STF), e o Ac. do Processo 011/051/277 do 2º c./1ºcc. (DO de 17.2.82).

A assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora *

O problema a que se refere a epígrafe é o seguinte: pode a empresa que paga os *royalties* ou os serviços deduzir-se como despesas das importâncias referentes ao imposto por ela recolhido e cujo ônus assumiu por contrato? Ou em outras palavras, pode-se estipular o “recebimento líquido” do *royalty* ou do pagamento dos serviços, sem a sanção da indedutibilidade?

O efeito inicial da assunção do ônus é a mudança de alíquota do imposto - mudança econômica e não jurídica. Quem se compromete a pagar ao exterior 100, após submeter o montante ao imposto, pagará 75; quem se compromete a pagar 100, *líquidos*, deverá na verdade 1333,33, pois o imposto de 25%, incidente sobre tal valor, deixará como resultado final só citados 100. A alíquota, na prática, vai a 33,33%: é o efeito do que dispõe o art. 577 do RIR/80 (Lei 4.154/62, art. 5º).

Por algum tempo, o fisco entendeu que não era dedutível o valor do imposto retido na fonte, quando a fonte pagadora assumia o ônus do tributo, pois não se admite a dedutibilidade do imposto de renda pago pela pessoa jurídica - nos termos do RIR/75, art. 165 § 2º. Ora, quando a fonte pagadora deixava de reter, e assumir o ônus do imposto, ela, como sujeito passivo (responsável) pagava em nome próprio; seguia-se a indedutibilidade.

O Dec.-lei 1.598/77 veio a mudar tal entendimento a partir do exercício de 1978. O seu art. 16 preceitua:

“§ 2º - A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.”

* Bulhões Pedreira, pp. 448 a 451; Francisco Calderaro, p. 109; Alberto Xavier, p. 168.

O PNCST 2/80 detalhou o entendimento do dispositivo acima. Para tal ato, só se fará a dedução quando, cumulativamente, sejam satisfeitas as seguintes condições:

“I - os rendimentos pagos ou creditados, sobre os quais incida o imposto, reúnam condições de dedutibilidade como custos ou despesas. Assim, o imposto devido sobre lucros pagos a sócio, mesmo no caso em que a sociedade arque com o ônus do tributo, é indedutível. Dedutível é, por exemplo, o imposto de fonte que, por convenção contratual, a pessoa jurídica recolha, com recursos próprios, sobre aluguéis pagos a terceiros e necessários à sua atividade;

II - o imposto seja incidente sobre rendimentos pagos ou creditados a terceiros. Já se pronunciou esta coordenação (Parecer Normativo CST 50/73, DO de 27.6.73), no sentido de que, em relação à pessoa jurídica, os sócios e os titulares de empresas individuais não são terceiros. Também os administradores, face à legislação comercial e fiscal, não podem ser considerados estranhos à pessoa jurídica. O conceito de administrador foi precisado no Parecer Normativo CST 48/72. Terceiros, no texto em exame, corresponde, por exclusão, a quaisquer beneficiários de rendimentos que não sejam sócios, diretores de empresas individuais;

III - a pessoa jurídica seja, em virtude de lei, fonte retentora do imposto cujo ônus assumiu.”

Mesmo antes de tal parecer, já dizia Francisco Calderaro:

“É evidente, porém, que se o reajuste do rendimento bruto relativo ao *royalty* ou assistência técnica redundar em valor que ultrapasse o limite de dedução estipulado para o produto, o excesso e *somente o excesso* será, tributável, que indedutível!” (vide também, Alberto Xavier, sobre o ponto).

O PNCST 2/80, continua, observando que, na verdade, a empresa não vai deduzir o imposto, mas o custo ou despesa correspondente.

O que ocorre quando a retenção é por antecipação de imposto a ser pago na futura declaração (p. ex.: *royalties* pagos no país)? Ainda o PNCST 2/80 precisa que neste caso, o montante reajustado (líquido mais imposto) deverá aparecer na declaração do beneficiário. Assim, se for pactuado o recebimento líquido de 100, e a retenção (Dec.-lei 1.642/78) é de 10%, aparecerá na declaração o montante de 111,11 como valor recebido.

Desta feita, as objeções quanto à assunção do imposto, feitas anteriormente pelo INPI, já não mais procedem. O pagador já não é onerado com o imposto assumido, desde que a importância, sobre a qual recaiu o tributo, fosse dedutível. Assim, por exemplo, é dedutível o imposto incidente sobre o *royalty* pago dentro dos limites da lei: caso o limite seja 5% sobre a receita líquida do produto vendido, é dedutível o imposto de 25% sobre tais 5% (1,25%). Não se poderia, porém contratar o pagamento líquido dos 5% pois o total reajustado passaria a ser 6,66%, dos quais não seriam dedutíveis os montantes relativos a 1,66% da receita.

O mesmo ocorre em outras circunstâncias em que o pagamento-base não é dedutível, inclusive nas relações entre subsidiária e controladora.

Conversão em investimento*

Segundo art. 50 “a”) do Dec. 55.762/65, que regulamentou a Lei 4.131/62 com as modificações da Lei 4.390/64; é facultada:

“a conversão, em investimento do principal de empréstimos registrados ou de quaisquer quantias inclusive juros, remissíveis para o exterior. “

Assim, sendo a importância remissível é conversível em investimento, registrado como capital estrangeiro, desde que aplicado em um setor econômico qualquer, de acordo com a legislação do capital estrangeiro. O *royalty* devido por uma empresa nacional pode ser convertido em integralização de seu próprio capital, que será registrado no BACEN em nome do titular do recebimento no exterior.

Ora, como faz notar o PNCST 440/70, quanto a remessa de lucros, o imposto na fonte incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, independentemente da remessa. Para a conversão, então, como o exige o comunicado FIRCE 28, de 10.4.78, regula o tema, haverá câmbio simbólico, e pagamento do IR devido, que será o de fonte previsto no art. 555 do RIR/80.

Pagamentos pelo titular do recebimento no exterior a beneficiário no país

Pode-se dar o caso de o titular do recebimento no exterior, ao invés de recolher o devido, mandar pagar parte ou o todo dos créditos a um terceiro no país, por exemplo, ao técnico que esteja prestando a assistência pessoal, ou um subempreiteiro. Ainda neste caso, o PN 320/71 quer que o total pago no país seja considerado parcela do valor do contrato, sujeitos assim às regras do agora art. 234 do RIR/80.

Assim, caso se faça o pagamento a terceiros, no país, os limites de valor, prazo, etc. se aplicam como se fora devido o valor ao titular no exterior e, depreende-se, se reterá o imposto na fonte previsto no art. 555 do RIR/80 (art. 77 da Lei 3.470/58), muito embora não haja remessa. O titular, ao mandar pagar no país parcela do que tinha direito receber, dispõe jurídica e economicamente da importância, justificando-se a incidência do tributo.

Dedutibilidade de despesas*

Em alguns países, a incidência do imposto de fonte se faz sobre a percentagem do rendimento que é tido como lucro real ou presumido do beneficiário. Tal, porém, não é o caso do Brasil. O PNCST 422/80 e, em particular no caso de serviços de engenharia, o PNCST 101/71 enfatizam a regra do art. 566 parágrafo único do RIR/80: a incidência é sobre o rendimento bruto.

Disto discorda Bulhões Pedreira, que enfatiza:

“O preço de aquisição de tais produtos, remetidos ao exterior, não é rendimento, mas receita bruta da empresa estrangeira, cujo rendimento é o lucro operacional derivado da atividade de produzir o bem econômico fornecido. “

* Attila de Souza Leão Andrade Jr., pp. 93 e 94; Egberto Lacerda Teixeira, I, p. 31.

* Bulhões Pedreira, pp. 353 e ss.; Francisco Calderaro, pp. 108 e ss.

Imunidade, isenção e restrição do imposto*

Em decisão de 1970 (Processo 176.941/68, decisão 67/70) a Receita Federal entendeu que, tendo um órgão da União assumido o ônus do imposto de renda na fonte no pagamento de serviços prestados ao exterior, não caberia incidência do imposto. Citando os Pareceres CST 11/69 e 47/69, o fisco entendeu “dispensado o recolhimento do imposto nos casos em que seu ônus tenha sido assumido por órgão do poder público, agindo este na qualidade da fonte pagadora do rendimento”, sem especificar se a dispensa provinha da imunidade constitucional, ou da confusão.

O PNCST 193/74, no entanto, especifica que a isenção concedida às Fundações “não as exime da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda devido na fonte (...) ainda que tenham assumido o ônus do imposto”. É de se concluir, assim, que seria a confusão, e não a imunidade (ou isenção) que dispensaria o recolhimento. Assim, aparentemente seria exigível o recolhimento por órgão do Poder Público dotados de personalidades próprias, distinta da União.

Isenção real do pagamento do imposto de fonte sobre rendimentos de serviços existe nos casos previstos no Dec.-lei 1.446/76. Como um passo atrás na posição expressa pelo art. 6º do Dec.-lei 1.418/75, que considerou tributáveis todos os pagamentos por serviços técnicos e de assistência técnica, prestados por residentes ou domiciliados no exterior em qualquer circunstância, o Dec.-lei de 1976 renovou, em determinados casos, a não tributação declarada pela revogada Portaria 184/66.

No Dec.-lei 1.446/76, são isentos (e não mais intributáveis por não incidência, como queria a Portaria 184/66) os pagamentos a pessoas domiciliadas ou residentes no exterior, por serviços executados exclusivamente no exterior, contratados a preço certo ou custo demonstrado, “excluída qualquer forma de pagamento baseada em porcentagem da receita ou quantidade de produção do projeto de investimento a ser considerado”. A isenção só se aplicará a serviços necessários a projetos de investimento, aprovados pelo CDI, ou outro órgão de desenvolvimento regional ou setorial da União e amparados em contratos averbados pelo INPI e registrados pelo BACEN até a entrada em vigor do Dec.-lei 1.418/75, a 3.9.75.

O Dec.-lei também prevê a concessão de tal isenção para empreendimentos de relevante interesse nacional aprovados pelo Presidente da República, sendo o benefício de competência do Ministro da Fazenda. Neste caso, o projeto pode ter sido posterior à data mencionada, e não necessita ser aprovado pelo CDI ou outros órgãos de desenvolvimento. A regulamentação da hipótese, atribuída ao Ministro, não foi baixada.

A lista dos serviços capazes de se beneficiar da isenção repete a da Portaria 184/66:

- a) estudos de planejamento ou programação econômica regional ou setorial;
- b) estudos de viabilidade técnica e econômica, ou de localização, de projetos de investimento a serem realizados no país;
- c) dimensionamento, desenho e especificação de conjuntos industriais, bem como das instalações e dos equipamentos que a compõem;

* Egberto Lacerda Teixeira, II, p. 66; Ives Gandra da Silva Martins, p. 115; Antonio Carlos de Arantes, p. 83; Francisco Calderaro, pp. 93 e ss.

- d) desenho e especificação de equipamentos a serem importados ou adquiridos no país e que se destinem à execução de projetos de investimentos no Brasil;
- e) pesquisas e experiências de laboratório, ou de produção industrial ou semi-industrial realizadas por encomenda de empresas no país, a fim de determinar a viabilidade técnica e econômica do aproveitamento de matérias-primas nacionais, ou determinar a tecnologia mais adequada a esse aproveitamento;
- f) especificação de equipamentos para realização de coleta de preços ou concorrência para aquisição, no exterior, de equipamentos necessários à execução de projetos de investimentos no país, e de assistência no julgamento dessas coletas de preço ou concorrência;
- g) Assistência à compra de materiais e serviços, fiscalização de produção, organização de embarque e despacho;
- h) montagem ou supervisão de montagem de instalações industriais ou equipamentos;
- i) fiscalização e consultoria de construção ou montagem de obras, instalações e equipamentos.

Também sem regulamentação ficou o art. 8º do Dec.-lei 491/69 que previa redução ou restituição do IR de fonte incidente sobre a transferência ao exterior de *royalties* e assistência técnica (e juros) em favor do contribuinte que comprovasse haver exportado, diretamente ou através de terceiros mencionados na norma, produtos manufaturados. A redução (de até 70%) era proporcional ao volume a o aumento da exportação. A disposição aliás, pecava por imprecisões de técnica tributária, ao mencionar a incidência sobre a “transferência ao exterior” (o que não é fato gerador do imposto de fonte, mas dos suplementares) e beneficiar o contribuinte do imposto e não o responsável. A disposição foi revogada pelo art. 27 do Dec.-lei 1.388/74.

Egberto Lacerda Teixeira, num comentário que, aliás, não lustra sua merecida reputação de especialista na matéria, acredita que tal benefício comprovaria “a realidade econômica da transferência do ônus do imposto ao contribuinte nacional”. A própria suspensão do efeito de tais isenções mostra que o sistema de créditos oferecidos pela maior parte dos poderes tributantes estrangeiros tende a compensar o ônus do imposto nacional, minorando os efeitos adversos ao nível macroeconômico. Na verdade, se o Estado brasileiro deixasse de tributar, quem o faria seria o Estado da fonte produtora, sem diminuição do ônus econômico da fonte pagadora.

É verdade que a possibilidade de aproveitar os créditos do imposto pago habitualmente varia em função da proporção entre operações internas e internacionais e da rentabilidade da beneficiária; os vários tratados de bitributação ainda tornam mais complexos o raciocínio. Mas, em termos gerais, se diria que pouco aproveita o importador de serviços desta isenção, a não ser no caso, como ocorria quando da edição do Dec.-lei 1.418/75, em que contratualmente já assumira o ônus de um eventual imposto que, no momento da estipulação de preços inicial, não se contava.

Usualmente, as empresas brasileiras que contratam tais serviços e assumem o ônus do imposto, prevêm contratualmente que os benefícios do eventual crédito concedido no país na fonte de produção, apurados periodicamente por auditores independentes, sejam repassados à fonte pagadora dos rendimentos, no todo ou em parte. desta feita, ao invés de um retrofinanciamento, subsídio do Estado brasileiro às atividades do prestador de serviços estrangeiros, se verifica uma repartição eqüitativa de benefícios e vantagens.

No entanto, é de se considerar as isenções concedidas à Itaipu (Dec. 72.707/73), Dec.-lei 165/77, RIR/80, 565 §§ 2º e 3º).

As obrigações acessórias*

O Regulamento do Imposto sobre a Renda estipula uma série de obrigações acessórias para a fonte pagadora, no tocante do imposto devido pela remessa ou crédito ao exterior:

- a) registro no Banco Central do Brasil da pessoa jurídica que paga os rendimentos (RIR/80; art. 567 § 3º, Lei 4.131/62, art. 9º e parágrafo único);
- b) apresentação ao Banco Central e à recita dos contratos e documentos necessários para justificar a remessa (Lei 4.131/62, art. 5º; art. 567/ § 2º do RIR/80);
- c) prestação de esclarecimentos às autoridades fiscais (Dec.-lei 5.844/43, art. 137, Lei 2.354/54, art. 7º, Dec.-lei 1.718/79, art. 2º; RIR/80, art. 567, *caput*).

Da sua condição de responsável tributário decorre, para a fonte pagadora, a obrigação de recolher o imposto, ainda que não tenha retido (Dec.-lei 5.844/43, art. 103), sendo solidariamente responsáveis pelo pagamento os acionistas controladores, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas, de Direito Privado, durante o prazo da respectiva gestão, administração ou representação (Dec.-lei 1.736/79, art. 8º; RIR/80, art. 576 §§ 1º e 2º).

* Ormezindo R. de Paiva, pp. 257 e ss.