



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.480.918 - RS (2014/0233417-8)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
R.P/ACÓRDÃO : **MINISTRO HERMAN BENJAMIN**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S) - RS038529
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS - RS079757

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. ART. 11 DO DECRETO-LEI 401/1968. ERRO DE TÉCNICA LEGISLATIVA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. IMUNIDADE DO SUBSTITUTO. CONDIÇÃO QUE NÃO O EXONERA DO DEVER DE RETER O IMPOSTO NA FONTE. DESCABIMENTO DA EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Trata-se, na origem, de Ação Declaratória de direito a imunidade tributária cumulada com pedido de repetição de indébito de imposto de renda retido na fonte, decorrentes da remessa de juros ao exterior, em contraprestação à compra a prazo de máquinas e de equipamentos empregados na confecção de impressos (fl. 3).
2. Por se tratar de entidade beneficente de assistência social, assevera a parte autora que "é imune a impostos, nos termos do art. 150, VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988", motivo pelo qual "não lhe pode ser exigido o recolhimento de IRRF relativamente à remessa de valores para o exterior" (fl. 4).
3. O Tribunal *a quo* manteve a sentença de procedência, por entender, em síntese, que o remetente de juros ao exterior ostenta a condição de contribuinte, o que afasta a incidência tributária no caso concreto, em razão da imunidade.
4. Contra o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região interpõe a União Recurso Especial. A Fazenda Nacional sustenta que houve ofensa aos arts. 535 do CPC; 778 do RIR/1994; 43, 111, I, e 121, parágrafo único, do CTN. Alega que o remetente de juros para o exterior é responsável tributário pelo recolhimento do imposto de renda – e não contribuinte –, de modo que a condição de entidade imune não impede a retenção na fonte da exação.

PRELIMINARES

5. Não há como conhecer da alegada ofensa a dispositivo de norma constitucional, tampouco verifica-se a presença dos vícios previstos no art. 535 do CPC.

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR NA COMPRA DE BENS A PRAZO E RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO IMUNE PELA RETENÇÃO

6. A incidência do imposto de renda sobre a remessa de juros ao exterior na compra de bens a prazo está prevista no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.
7. Como o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), não resta dúvida de que, a despeito da literalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, contribuinte em tal hipótese é o beneficiário residente no exterior, por ser aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), sendo quem, afinal, ostenta acréscimo patrimonial oriundo de fonte situada no Brasil.

8. O remetente dos juros é sujeito passivo responsável por substituição, enquadrando-se nos conceitos previstos nos arts. 121, parágrafo único, I, e 128 do CTN. Especificamente para o imposto sobre a renda, preceitua o parágrafo único do art. 45 do CTN que "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".

9. Desse modo, a fonte pagadora – o remetente dos juros – é **responsável por substituição** pelo recolhimento exigido pelo art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

INCAPACIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AFETAR, ISOLADAMENTE, A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OU A SUBSTITUIÇÃO PARA EXONERAÇÃO DO ENCARGO

10. Não prevalecem os precedentes encontrados no STJ (REsp 1.060.321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1º/12/2009, e REsp 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993), pois se valem do emprego do termo "contribuinte" para afastar o dever de retenção do substituto tributário imune.

11. A utilização do conceito contribuinte para caracterizar o remetente dos juros constitui *erro de técnica legislativa*, passível de correção interpretativa, na medida em que lei ordinária não poderia modificar conceito estabelecido no CTN.

12. Erro de técnica legislativa não tem o condão de caracterizar a intenção do legislador de excluir a responsabilidade do contribuinte (beneficiário), sob pena de configurar contradição lógico-jurídica.

JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A VIGÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1967. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE ESPECÍFICO PELO RECONHECIMENTO DA OBRIGAÇÃO DO RESPONSÁVEL IMUNE

13. O STF tem precedentes, firmados ainda na década de 1970 do século passado, admitindo que a imunidade específica do remetente dos juros ao exterior afasta a obrigação de reter na fonte o IRRF. São eles: ACO 231, Relator Ministro Décio Miranda, DJ de 6/4/1979, e RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 26/12/1975.

14. A análise dessa corrente jurisprudencial revela que ela parte da **premissa** de que a **condição do remetente** dos juros é de **contribuinte** – baseada na literalidade do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968 –, o que ficou definido, v.g., na ementa do RE 81.530/PR: "Considerado o § único do art. 11 do Decreto-Lei 401/68, fato gerador do tributo a remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de reconhecer-se a imunidade do Estado do Paraná, remetente dos juros por ele devidos".

15. Nada obstante, há também precedente contemporâneo aos dois anteriormente citados, no RE 79.157, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 6/12/1974, cuja ementa consigna o seguinte: "É de incidir-se o imposto, apesar de ser imune a pessoa jurídica de direito constitucional, pois, a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado, mas o credor estrangeiro".



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

16. Posteriormente, já na década de 1980, a Segunda Turma do STF, ao julgar o RE 115.530, de relatoria do Ministro Djaci Falcão, não conheceu do Recurso Extraordinário, por entender que o acórdão recorrido encontrava-se na mesma linha da posição firmada no RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra. Relevante destacar que, aqui, novamente, a conclusão é consequência da premissa de que o remetente dos juros seria **contribuinte do imposto**. Veja-se: "Considerando-se o fato gerador do tributo - remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de se reconhecer a imunidade prevista no art. 19, inc. III, letra 'a', da Lei Magna. Precedentes" (RE 115.530, Relator: Min. Djaci Falcão, DJ 5/8/1988).

17. Infere-se do histórico jurisprudencial que é fundamental para o deslinde da controvérsia a perspectiva sobre duas questões: a) quem é o contribuinte do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/68; b) se a imunidade exclui a obrigação do responsável tributário de reter na fonte o tributo devido pelo denominado "contribuinte de fato".

18. Malgrado o respeito que merecem os precedentes do STF da época em que à Suprema Corte era atribuída a competência atual do STJ, imperioso ao STJ reexaminar o tema, notadamente porque, passados quase 40 (quarenta) anos, houve substancial modificação do contexto jurídico, político, social e econômico.

EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO

19. Cumpre registrar o que já advertia o Ministro Djaci Falcão no mencionado RE 79.157: "a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado [naquele caso, era o Estado do Paraná que invocava a imunidade recíproca], mas o credor estrangeiro".

20. Se já seria aberrante utilizar regra de imunidade em favor de particular nacional não imune – as limitações da competência tributária buscam afastar da tributação situações e sujeitos específicos, em resguardo a caros valores constitucionais –, com maior razão não se deve permitir que residente no exterior se beneficie de imunidade concedida de forma estrita, em clara exportação de benefício fiscal a hipótese não estabelecida pelo Constituinte.

21. Essa vertente encontra respaldo em nosso sistema tributário positivado, porquanto há expressa previsão normativa no art. 167 do RIR/1999 de que: a) "As **imunidades**, isenções e não incidências de que trata este Capítulo **não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33)"; b) "A **imunidade**, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas **não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31)".

22. **Quisesse o legislador beneficiar o substituído tributário pela imunidade do substituto, certamente teria se valido de disposição legal que excepcionasse a regra, e não do artifício de incorrer em erro de técnica legislativa.**

PRECEDENTES DO STF SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

23. Destaca-se ainda, nessa linha, o seguinte entendimento do Supremo Tribunal



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Federal: "A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, **a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto**" (RE 202.987, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 25/9/2009).

24. É certo que o referido precedente, firmado sob a égide do ordenamento jurídico atual, não é específico sobre o art. 11 do Decreto-Lei 401/1968. No entanto, **a diretriz assentada é perfeitamente adequada a todo e qualquer caso que envolva o tema da responsabilidade do substituto tributário imune.**

25. Não se mostra possível, após a CF/1988, o STF se pronunciar, em Recurso Extraordinário, sobre o alcance do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968. Cita-se, a título ilustrativo, o RE 115.988/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 13.4.1993, em que a Suprema Corte, ao se deparar com lide idêntica à presente, afirmou: "Com efeito, se, com base na legislação infraconstitucional, o Tribunal *a quo* concluiu que o contribuinte era o remetente, e, portanto, a ora recorrida - decisão que foi confirmada, em recurso especial, pelo Superior Tribunal de Justiça - não há como pretender-se tenha sido violado o disposto no artigo 19, III, da Emenda Constitucional n. 1/69, porque a alegada ofensa a esse dispositivo constitucional tinha, como premissa, a reforma do pressuposto infraconstitucional de que partiu o Tribunal *a quo*".

26. Fica claro que o pressuposto infraconstitucional sob controvérsia – se o remetente dos juros é contribuinte ou responsável – é o que, em última análise, determina se a imunidade afasta o dever de retenção do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

CONCLUSÃO

27. **A imunidade da remetente não a exonera do dever de, na condição de responsável por substituição, reter o imposto de renda sobre juros remetidos ao exterior, na forma do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.**

28. Recurso Especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: ""Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Og Fernandes, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, que lavrará o acórdão. Vencido o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques." Votaram com o Sr. Ministro Herman Benjamin a Sra. Ministra Assusete Magalhães e o Sr. Ministro Og Fernandes.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão (Presidente), nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ."

Brasília, 19 de setembro de 2017(data do julgamento).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRO HERMAN BENJAMIN
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 06/08/2015

JULGADO: 06/08/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro OG FERNANDES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 01/09/2015

JULGADO: 01/09/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS**

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.480.918 - RS (2014/0233417-8)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Cuida-se de recurso especial manejado pela FAZENDA NACIONAL com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, negou provimento ao apelo da União e deu parcial provimento à remessa oficial por entender que, no que importa ao presente recurso, *"no pagamento de IRRF incidente sobre a remessa ao exterior de juros devidos em razão de compra de bens a prazo, a remessa de juros é o fato gerador e o remetente é o sujeito passivo da obrigação, na condição de contribuinte. Inteligência do art. 778 do Decreto 1.041/94 (RIR/94)"*. A Corte *a quo* entendeu, também, que, na qualidade de contribuinte, a entidade sem fins lucrativos não está obrigada ao pagamento de imposto de renda ao efetuar a remessa ao exterior de juros devidos em face de compra de bens a prazo, haja vista gozar de imunidade tributária reconhecida.

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos parcialmente, apenas para fins de prequestionamento.

Nas razões recursais a recorrente alega, preliminarmente, violação ao art. 535, II, do CPC, eis que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar sobre os dispositivos ventilados nos aclaratórios, quais sejam, os arts. 150, inciso IV, "a", da Constituição Federal; 778 do RIR/94; 43, 111, I, 121, parágrafo único, e 128 do CTN.

No mérito alega violação aos arts. 778 do RIR/94 (Decreto-Lei nº 401/68), 43, 111, I, 121, parágrafo único, e 128 do CTN. Sustenta que a impetrante não se enquadra como contribuinte do imposto de renda na hipótese, mas sim como responsável pelo pagamento do tributo, a despeito de o parágrafo único do art. 778 do RIR/94 lhe atribuir a qualidade de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

contribuinte para os fins do *caput* do referido dispositivo.

Aduz que a instituição financeira que recebe os juros no exterior é que adquire a disponibilidade econômica dos valores, e o faz na condição de contribuinte, a despeito de não possuir domicílio no país, incumbindo à remetente dos juros ao exterior a retenção do imposto de renda na fonte na condição de responsável tributária, não havendo, portanto, qualquer violação ao art. 150, VI, "c", da CF no que tange à imunidade tributária assegurada à impetrante.

Alega, por fim, que a norma que exclui o crédito tributário deve ser interpretada restritiva e literalmente, sob pena de ofensa aos arts. 111, I e 150, § 6º, da Constituição Federal, de forma que a hipótese não admite isenção de imposto de renda, haja vista a ausência de lei específica nesse sentido.

Requer o conhecimento e provimento do recurso especial para que se determinar a incidência de imposto de renda na hipótese.

Contrarrazões às fls. 371-380 e-STJ.

Recurso extraordinário interposto e admitido na origem.

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-em conclusos.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.480.918 - RS (2014/0233417-8)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ART. 11 DO DECRETO-LEI Nº 401/68. REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO DE RENDA. POSSIBILIDADE DE INVOCAÇÃO DA CONDIÇÃO PESSOAL DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO REMETENTE DIANTE DA EXCLUSÃO TOTAL DA RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO EXTERIOR.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso, não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia.

2. A técnica fiscal utilizada para atingir os rendimentos gerados internamente no país dos quais sejam beneficiárias pessoas jurídicas sediadas no exterior é a sua retenção na fonte antes de efetivada a remessa, conforme a redação do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68. O referido dispositivo foi redigido com impropriedade técnica, na medida em que elegeu a remessa dos juros ao exterior como fato gerador do tributo e atribuiu a condição de contribuinte ao remetente, que deveria ser responsável tributário por substituição, criando uma ficção jurídica, já que excluiu da hipótese de incidência a aquisição da renda pelo beneficiário no exterior.

3. A despeito dessa impropriedade técnica, a ficção jurídica estabelecida é válida porque a lei poderia fazê-lo e encontra suas razões nos limites da territorialidade, não sendo possível exigir a exação direta ou supletivamente do beneficiário no exterior, o que levou a jurisprudência a reconhecer a possibilidade do remetente dos juros de se valer de sua condição pessoal de imunidade tributária para afastar a incidência da exação que a lei disse recair sobre si, consoante os seguintes precedentes: **a) deste STJ**: REsp. n. 1.060.321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/12/2009; e REsp. n. 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993; **b) do STF**: RE nº 81.530/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cordeiro Guerra, julgado em 15.10.1976, e ACO nº 231/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Décio Miranda, julgado em 21.02.1979.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

VOTO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Primeiramente, registro que a alegada ofensa a dispositivo da Constituição Federal desborda da competência do STJ prevista no art. 105, III, da Constituição Federal, pelo que não é possível conhecer do recurso especial no ponto.

Por outro lado, afastado a alegada ofensa ao art. 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada quanto à condição de contribuinte do remetente de juros ao exterior, para fins de incidência do imposto de renda. É o que se infere do seguinte excerto do voto-condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

Preceitua o art. 778 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 1.041/94), na seção IV, referente a rendimentos de financiamento:

Art. 778. Está sujeito à incidência do imposto de que trata o artigo anterior o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor (Decreto-Lei nº 401/68, art. 11).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, consideram-se fato gerador do imposto a remessa para o exterior e contribuinte, o remetente, não se aplicando o reajustamento de que trata o art. 796 (Decreto-Lei nº 401/68, art. 11, parágrafo único).

A par disso, importa registrar, primeiramente, que o legislador ordinário só pode prever como hipótese de incidência do imposto de renda um fato que expresse ganho patrimonial. Assim, como o remetente de juros tem um decréscimo patrimonial, uma perda, não se enquadra ele, a princípio, na condição de sujeito passivo direto do tributo. Por isso, poder-se-ia concluir-se que o art. 778 do RIR/94, quando qualifica o remetente de juros como contribuinte, quis qualificá-lo como responsável tributário.

Entretanto, esta não é a interpretação mais adequada a ser dada, posto que, segundo determina o art. 128 do Código Tributário Nacional, somente a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, o que não ocorreu no caso em análise.

Deste modo, seja porque o art. 778 do RIR/94 refere expressamente a condição de contribuinte da pessoa física ou jurídica que proceda à remessa dos juros ao exterior, seja porque inexistente lei atribuindo de modo expresso a responsabilidade tributária neste caso, inegavelmente se está diante de contribuinte e não de responsável tributário.

A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso (c.f. AgRg no AREsp 107.884/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 16/05/2013), não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia (c.f. EDcl no AgRg no AREsp 195.246/BA, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 04/02/2014). Relembre-se, conjuntamente, que a motivação contrária ao interesse da parte não se traduz em maltrato ao artigo 535 do CPC (v.g.: REsp 686.631/SP, Rel. para acórdão Min. SIDNEI BENETI, DJe 01/04/2009 e REsp 459.349/MG, Rel. Min. CASTRO FILHO, DJ de 18/12/2006).

Quanto à alegada ofensa aos arts. 778 do RIR/94 (art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68), 43, 111, I, 121, parágrafo único, e 128 do CTN, devidamente prequestionados pelo acórdão recorrido, conheço do recurso especial e passo a sua análise.

Discute-se nos autos se o remetente dos juros ao exterior, obrigado a descontar o imposto de renda na fonte, nos termos do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68, o faz na qualidade de contribuinte ou de responsável tributário pelo recolhimento da exação, e se ele pode se valer de sua imunidade tributária para afastar a incidência da exação na hipótese.

Confira-se a redação do referido dispositivo legal, *in verbis*:

DECRETO-LEI Nº 401, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1968.

Art. 11 Está sujeito ao desconto do imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente. (grifei)

Confira-se, também, a redação dos arts. 121, parágrafo único, e 128 do CTN, do CTN, *in verbis*:

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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 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.

Não desconheço os precedentes desta Corte que já adotaram entendimento no sentido de que o remetente dos juros ao exterior devidos em razão de compra de bens a prazo, reveste-se da condição de contribuinte do imposto de renda sobre eles incidente, consoante a inteligência do art. 778 do Decreto 1.041/94 (RIR/94), e que o fato gerador do imposto de renda seria a remessa dos juros ao exterior. Os referidos precedentes chancelaram, também, a possibilidade do remetente - na qualidade de entidade sem fins lucrativos e contribuinte do imposto de renda, - invocar sua imunidade tributária para afastar a incidência do imposto na hipótese. Eis o teor da ementa dos precedentes citados, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. FATO GERADOR. REMESSA AO EXTERIOR DE JUROS DEVIDOS EM RAZÃO DA COMPRA DE BENS A PRAZO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. REMETENTE COMO SUJEITO PASSIVO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 778 DO DECRETO 1.041/94 (RIR/94). ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUINTE. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. No pagamento de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, incidente sobre a remessa ao exterior de juros devidos em razão de compra de bens a prazo, a remessa de juros é o fato gerador e o remetente é o sujeito passivo da obrigação, na condição de contribuinte. Inteligência do art. 778 do Decreto 1.041/94 (RIR/94).

2. A entidade sem fins lucrativos, que goza de imunidade tributária, ao efetuar a remessa ao exterior de juros devidos em face de compra de bens a prazo, reveste-se na qualidade de contribuinte, porém não está obrigada a recolher o tributo, em face da inexistência de fato gerador e, conseqüentemente, da não incidência tributária.

3. Quanto à negativa de vigência do art. 778 do RIR/94 e dos arts. 43, 111, I e 121, parágrafo único, do CTN, a decisão do Tribunal de origem está em consonância com as jurisprudências desta Corte Superior de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

4. Recurso Especial não provido. (REsp 1060321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/12/2009) (grifei)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. IMUNIDADE. EMPRESTIMO CELEBRADO POR MUNICIPIO COM REPASSE FEITO PELO BANCO.

I - **Consoante ja decidiu nossos tribunais, decorre de lei o reconhecimento do remetente - que goza de imunidade - como contribuinte - sendo fato gerador do tributo a remessa dos juros para o exterior.** Portanto, não esta a municipalidade sujeita ao imposto de renda.

II - Recurso não conhecido, com remessa dos autos ao colendo STF. (REsp 10.322/SP, Rel. Miokn. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993) (grifei)

No mesmo sentido, os precedentes do Supremo Tribunal Federal - STF, firmados ainda na década de 1970, a permitir que a imunidade específica do remetente dos juros abarque a situação de retenção na fonte de IRRF na remessa para o exterior de juros decorrentes de contrato de mútuo, a saber:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. REMESSAS PARA O EXTERIOR DE JUROS DECORRENTES DE CONTRATOS DE MUTUO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

1. Prescrita a ação quanto às remessas anteriores de mais de cinco anos ao ajuizamento da ação (CTN, art. 168, I).
2. Legitimidade dos bancos repassantes do empréstimo (Resolução 63, de 21.08.67, do Banco Central) para figurar na causa como assistentes dos repassados.
3. Devido, em tese, o imposto de renda na fonte, nas remessas de juros para o exterior, decorrentes de contrato de mútuo (Súmula 586).
4. **Indevido, porém, o tributo, pelo Estado-membro ou por autarquia de sua criação, protegidas pela imunidade do art. 19, III, “a”, e par 1., da Constituição. Restituição, no caso concreto, devida ao Estado de Minas Gerais, e à autarquia Estadual Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de Minas Gerais – DER-MG.**
5. A imunidade não beneficia as sociedades de economia mista, no caso a HIDROMINAS e AZFRIMISA (argumento de reforço: Constituição, art. 170, pars 2 e 3).
6. Ainda que o Estado tenha, como fiador das sociedades de economia mista, pago ou assumido o débito de empréstimo, dos juros e do consequente imposto de renda, essa relação financeira doméstica não modifica a incidência tributária original.
7. Ante a Resolução n 63 de 21.08.67, do Banco Central, e a norma do art. 1, I, do Decreto-lei n 316, de 13.03.67, repetida no art. 2, V, do Decreto-lei n 857, de 11.09.69, **que autorizam o repasse de empréstimos externos e, conseqüentemente, legitimam o devedor, a quem se repassa o empréstimo, como devedor de moeda estrangeira, deve-se concluir que pode este último fazer valer sua condição pessoal de imunidade tributária. A eventual imunidade tributária se afere em relação ao devedor repassado e não em relação ao repassante.**
8. Procedente a ação de restituição do imposto de renda na fonte, satisfeito pelo Estado e pelo DER-MG em relação a juros de empréstimos contraídos, mediante repasses em seus próprios nomes.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

9. Improcedente o pedido no tocante ao imposto pago sobre juros de empréstimos repassados às sociedades mediante repasses, em seus próprios nomes.
10. Correção monetária desde a data do desembolso e juros de mora desde a citação.
11. Honorários de advogado de 7,5% e custas, em correspondência com as sucumbências (ACO n. 231, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Décio Miranda, DJ de 06.04.1979).

REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PELO ESTADO DO PARANÁ.

Considerado o par. único do art. 11 do Decreto-Lei 401/68, fato gerador do tributo a remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, **é de reconhecer-se a imunidade do Estado do Paraná, remetente dos juros por ele devidos, na forma do art. 19, III, "a", da Constituição Federal.** RE conhecido e provido para conceder a segurança. (RE n. 81.530/PR, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 26.12.1975).

Contudo, penso que a matéria merece melhor reflexão por parte desta Corte para que se adote entendimento teórico mais acertado e consentâneo com o Código Tributário Nacional e com o fenômeno da dupla tributação internacional, senão vejamos.

A tributação da renda produzida no Brasil, como no caso dos juros devidos em razão da compra de bens a prazo, cujo beneficiário reside no exterior, seguramente não se vale do princípio da territorialidade ou do critério da residência para subsidiar a incidência do imposto de renda na hipótese. Antes, encontra respaldo no critério da fonte, o qual atribui competência tributária ao país em que a renda foi produzida, consoante orientação adotada pelo Ministro Bilac Pinto do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 71.758/GB, julgado em 1972.

A técnica fiscal utilizada para atingir os rendimentos gerados no país dos quais sejam beneficiárias pessoas jurídicas sediadas no exterior é a sua retenção na fonte antes de efetivada a remessa, conforme a redação do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68.

O referido dispositivo, ao meu ver, foi redigido com impropriedade técnica, na medida em que elegeu a remessa dos juros ao exterior como fato gerador do tributo e atribuiu a condição de contribuinte ao remetente, por ficção jurídica.

Penso que a "remessa dos juros ao exterior" trata apenas do critério temporal do fato gerador (momento da sua realização), tendo em vista que o critério material (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, nos termos do art. 43 do CTN),



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

permaneceu incólume. Em relação ao sujeito passivo da obrigação, verifica-se que o remetente é sujeito passivo responsável por substituição, na forma do art. 128 do CTN, o qual exige apenas vínculo com o fato gerador, e não relação pessoal e direta com o fato gerador prevista somente para o contribuinte, consoante o art. 121, I, do CTN.

Tal orientação foi defendida por Antônio de Moura Borges e Christiano Mendes Wolney Valente em artigo denominado *Dupla tributação internacional - Considerações sobre a sujeição passiva na jurisprudência do STF e do STJ* publicado na Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 11, nº 66, p. 81-98, novembro/dezembro de 2013, pelo que peço vênha para transcrever excerto do trabalho desenvolvido pelos referidos juristas, *in verbis*:

Com efeito, concordamos com a importância e o reconhecimento internacional do critério da fonte e de sua técnica própria de retenção, mas, diferentemente do Min. Bilac Pinto, compreendemos que o fato gerador do imposto de renda foi alterado apenas parcialmente pelo art. 11, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 401/68. Isso porque o art. 43 do CTN estabelece que o critério material desse fato gerador é "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos", e, por se tratar de norma complementar a Constituição Federal, a leitura dos demais normativos tributários deve se dar sempre de maneira a conformá-los com o Codex tributário. O artigo merece transcrição na parte que estava em vigor à época:

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.

Sendo assim, quando o paragrafo único do art. 11 do Decreto-Lei no 401/68 definiu o fato gerador como sendo "a remessa", em verdade estava se referindo somente ao critério temporal do fato gerador (momento de sua realização), pois o critério material (aquisição da disponibilidade) restou inabalado. Do mesmo modo, quando fixou que o contribuinte *de jure* é o próprio remetente, em verdade o fez com impropriedade técnica, pois o remetente e sujeito passivo responsável por substituição, na forma do art. 128 do CTN, abaixo transcrito:

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

Devemos atentar que o art. 128 do CTN exige apenas "vínculo



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

com o fato gerador" e não a "relação pessoal e direta" com o fato gerador prevista somente para o contribuinte, consoante o art. 121, I, do CTN. Ora, considerando que o fato gerador continuou sendo a aquisição da disponibilidade da renda, o remetente com ele não tem "relação pessoal e direta", quem a tem é o beneficiário. No entanto, o remetente tem "vínculo com o fato gerador", pois é ele quem envia os juros para o beneficiário, é ele a fonte, é ele quem faz a remessa (a remessa é apenas o critério temporal). Sendo assim, enquadra-se perfeitamente na condição de responsável do art. 121, II, do CTN. Frisamos ser indiferente aqui quem seja o "contribuinte econômico", já que essa situação pode variar conforme os termos do contrato celebrado (o que foi muito bem explorado no voto-vencido do Min. Oswaldo Trigueiro). (grifei)

Os doutrinadores citados avançaram em sua análise sobre o tema e chegaram ao entendimento, ao qual me alinho, de que a atribuição, ainda que não técnica, da condição de "contribuinte" ao remetente dos juros ao exterior pelo parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68 demonstra a clara intenção do legislador de excluir completamente a responsabilidade do contribuinte (beneficiário) nessa hipótese, e que em casos tais, nos quais não seja possível exigir a exação direta ou supletivamente do contribuinte, deve-se permitir a invocação, pelo remetente dos juros, de sua condição pessoal de imunidade para afastar a exação, beneficiando, ao final e ao cabo, por via transversa, aquele que seria o contribuinte. Peço vênias para transcrever outro trecho do artigo redigido pelos referidos juristas, *in verbis*:

Partindo somente da literalidade do art. 11, parágrafo único, do Decreto-Lei no 401/68, ambos os julgados restaram parcos em fundamentos. No entanto, o caso é que, como vimos, em nosso entender, o Estado de Minas Gerais e o Estado do Paraná ali não figuraram como contribuintes, mas como responsáveis por substituição. **Traduzindo então o julgado para teoria que entendemos correta, foi reconhecido que à fonte, responsável por substituição, é possível invocar sua condição pessoal de imunidade para afastar a exação beneficiando, por via transversa, o contribuinte.**

Verifica-se que essa possibilidade não é ilimitada. Ela somente ocorre nas hipóteses em que a lei exclui completamente a responsabilidade do contribuinte. Ou seja, nas hipóteses em que a lei prevê apenas a exigência da exação do responsável por substituição sem poder exigi-la diretamente ou supletivamente do contribuinte. É a distinção feita pelo próprio art. 128 do CTN, acima citado. Se assim não o fosse, teríamos situação doméstica absurda em que nenhum servidor público estadual ou municipal seria devedor a União de imposto de renda por seus rendimentos provenientes do Estado ou do Município, já que invocaria a imunidade tributária recíproca como condição da fonte pagadora. **A diferença entre os dois casos (remessa**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de juros ao exterior e IR fonte sobre a remuneração de servidor público) é justamente o fato de que no imposto de renda dos servidores públicos a responsabilidade da fonte não exclui a dos contribuintes que são obrigados a levar os rendimentos para a declaração de ajuste. Já no imposto de renda sobre a remessa de juros, o legislador, ao denominar o remetente de “contribuinte”, muito embora de forma não técnica, deixou clara a sua intenção de exonerar o beneficiário.

Sendo assim, o que foi reconhecido naquele julgado deve ser corretamente interpretado no sentido de que **à fonte, responsável por substituição, é possível invocar sua condição pessoal de imunidade ou isenção para afastar a exação quando a lei exclui a responsabilidade do contribuinte, ainda que de forma implícita.** (grifei)

Assim, a despeito da impropriedade técnica do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68, a ficção jurídica estabelecida impossibilita determinar o recolhimento do imposto de renda na fonte na hipótese, tendo em vista que o referido dispositivo do Decreto-Lei nº 401/68 excluiu completamente a responsabilidade do beneficiário, não sendo possível exigir a exação direta ou supletivamente dele, caso em que se reconhece a possibilidade do remetente dos juros se valer de sua condição pessoal de imunidade tributária para afastar a incidência da exação, beneficiando, ao final e ao cabo, por via transversa, aquele que seria o contribuinte.

Ressalto que a conclusão aqui adotada, muito embora se valha de raciocínio diverso, é a mesma já adotada por esta Corte nos precedentes citados (REsp 1060321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/12/2009 e REsp 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993; RE nº 81.530/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cordeiro Guerra, julgado em 15.10.1976, 17 e ACO nº 231/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Décio Miranda, julgado em 21.02.1979).

Pelas razões expostas, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 01/10/2015

JULGADO: 01/10/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro OG FERNANDES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MARIO LUIZ BONSAGLIA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, conhecendo em parte do recurso e, nessa parte, negando-lhe provimento, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Aguardam a Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Og Fernandes (Presidente).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 24/11/2015

JULGADO: 24/11/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Herman Benjamin."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.480.918 - RS (2014/0233417-8)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. ART. 11 DO DECRETO-LEI 401/1968. ERRO DE TÉCNICA LEGISLATIVA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. IMUNIDADE DO SUBSTITUTO. CONDIÇÃO QUE NÃO O EXONERA DO DEVER DE RETER O IMPOSTO NA FONTE. DESCABIMENTO DA EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. A Fazenda Nacional sustenta que houve ofensa aos arts. 535 do CPC; 778 do RIR/94; 43, 111, I, e 121, parágrafo único, do CTN. Alega que o remetente de juros para o exterior é responsável tributário pelo recolhimento do imposto de renda – e não contribuinte –, de modo que a condição de entidade imune não impede a retenção na fonte da exação.

2. O e. Relator Ministro Mauro Campbell Marques conheceu parcialmente do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento.

HISTÓRICO DA DEMANDA

3. Sociedade Vicente Pallotti ajuizou Ação Declaratória de direito à imunidade tributária cumulada com pedido de repetição de indébito de imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$ 169.342,54 (cento e sessenta e nove mil, trezentos e quarenta e dois reais e cinquenta e quatro centavos), decorrentes da remessa de juros ao exterior, em contraprestação à compra a prazo de máquinas e de equipamentos empregados na confecção de impressos (fl. 3).

4. Por se tratar de entidade beneficente de assistência social, assevera que "é imune a impostos, nos termos do art. 150, VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988", motivo pelo qual "não lhe pode ser exigido o recolhimento de IRRF relativamente à remessa de valores para o exterior" (fl. 4).

5. O Tribunal *a quo* manteve a sentença de procedência, por entender, em síntese, que o remetente de juros ao exterior ostenta a condição de contribuinte, o que afasta a incidência tributária no caso concreto, em razão da imunidade.

6. O e. Ministro Relator confirma o acórdão recorrido, por outros fundamentos, tendo entendido, em síntese, que "a despeito da impropriedade técnica do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68, a ficção jurídica estabelecida impossibilita determinar o recolhimento do imposto de renda na fonte na hipótese, tendo em vista que o referido dispositivo do Decreto-Lei nº 401/68 excluiu completamente a responsabilidade do beneficiário (...)".

PRELIMINARES

7. Nesse ponto, acompanho o Ministro Mauro Campbell Marques no tocante à conclusão pela impossibilidade de conhecer da alegada ofensa a dispositivo de norma constitucional e pela ausência dos vícios previstos no art. 535 do CPC.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR NA COMPRA DE BENS A PRAZO E RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO IMUNE PELA RETENÇÃO

8. A incidência do imposto de renda sobre a remessa de juros ao exterior na compra de bens a prazo está prevista no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, *in verbis*: "Art 11 Está sujeito ao desconto do impôsto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento fôr o próprio vendedor. (Vide Decreto-Lei nº 484, de 1969) Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente".

9. Como o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), não resta dúvida de que, a despeito da literalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, contribuinte em tal hipótese é o beneficiário residente no exterior, por ser aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN); afinal, é quem ostenta acréscimo patrimonial oriundo de fonte situada no Brasil.

10. O remetente dos juros é sujeito passivo responsável por substituição, enquadrando-se nos conceitos previstos nos arts. 121, parágrafo único, I, e 128 do CTN. Especificamente para o imposto sobre a renda, preceitua o parágrafo único do art. 45 do CTN que "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".

11. Desse modo, a fonte pagadora – o remetente dos juros – é **responsável por substituição** pelo recolhimento exigido pelo art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, **não havendo, até aqui, divergência com o entendimento adotado pelo eminente Ministro Mauro Campbell Marques.**

INCAPACIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AFETAR, ISOLADAMENTE, A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OU DE SUBSTITUIÇÃO. LOGO, TAMPOUCO SE PRESTA PARA EXONERAR O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO OU O SUBSTITUTO

12. Estabelecida essa premissa, penso, com a devida vênia, que não merecem prevalecer os precedentes encontrados no STJ (REsp 1.060.321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1º/12/2009, e REsp 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993), pois se valem da atecnia do emprego do termo "contribuinte" para afastar o dever de retenção do substituto tributário imune.

13. Com efeito, eis o que consta na ementa do precedente de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves: "A entidade sem fins lucrativos, que goza de imunidade tributária, ao efetuar a remessa ao exterior de juros devidos em face de compra de bens a prazo, **reveste-se na qualidade de contribuinte**, porém não está obrigada a recolher o tributo, em face da inexistência de fato gerador e, consequentemente, da não incidência tributária" (destaquei).

14. Como adverte Alberto Xavier, "(...) fácil se torna concluir que a utilização do conceito 'contribuinte' para caracterizar o remetente dos juros **não passa de simples, embora grosseiro, erro de técnica legislativa**, carecedor de pronta interpretação corretiva. É que, sendo tal imposto um imposto de renda, a lei



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ordinária não seria livre para a definição do contribuinte, pois este se encontra predeterminado em lei complementar – o Código Tributário Nacional" (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 492).

15. Ora, tenho dificuldade de identificar num erro de técnica legislativa a "clara intenção do legislador de excluir completamente a responsabilidade do contribuinte (beneficiário) nessa hipótese", como fez o e. Relator. Parece-me, *data venia*, uma contradição lógico-jurídica.

JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A VIGÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1967. EXISTÊNCIA TAMBÉM DE PRECEDENTE ESPECÍFICO PELO RECONHECIMENTO DA OBRIGAÇÃO DO RESPONSÁVEL IMUNE

16. O e. Ministro Relator cita dois precedentes firmados pelo STF, ainda na década de 1970 do século passado, os quais admitem que a imunidade específica do remetente dos juros ao exterior afasta a obrigação de reter na fonte o IRRF. São eles: ACO 231, Relator Ministro Décio Miranda, DJ de 6/4/1979, e RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 26/12/1975.

17. A análise dessa corrente jurisprudencial revela que ela decorre da adoção da **premissa** de que a **condição do remetente** dos juros é de **contribuinte** – baseada na literalidade do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968 –, o que ficou definido, por exemplo, na ementa do RE 81.530/PR: "Considerado o § único do art. 11 do Decreto-Lei 401/68, fato gerador do tributo a remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de reconhecer-se a imunidade do Estado do Paraná, remetente dos juros por ele devidos".

18. Contudo, há também precedente contemporâneo aos dois acima citados, no sentido da tese à qual me alinho. Trata-se do RE 79.157, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 6/12/1974, no qual a ementa consigna o seguinte: "É de incidir-se o imposto, apesar de ser imune a pessoa jurídica de direito constitucional, pois, a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado, mas o credor estrangeiro".

19. Devo observar que, posteriormente, já na década de 1980, a Segunda Turma do STF, ao julgar o RE 115.530, de relatoria do Ministro Djaci Falcão, não conheceu do Recurso Extraordinário, por entender que o acórdão recorrido encontrava-se na mesma linha da posição firmada no RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra. Relevante destacar que, aqui, novamente, a conclusão é consequência da premissa de que o remetente dos juros seria **contribuinte do imposto**. Veja-se: "Considerando-se o fato gerador do tributo - remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de se reconhecer a imunidade prevista no art. 19, inc. III, letra 'a', da Lei Magna. Precedentes" (RE 115.530, Relator: Min. Djaci Falcão, DJ 5/8/1988).

20. Infere-se desse histórico jurisprudencial que é fundamental para o deslinde da controvérsia a perspectiva que se tem sobre duas questões: a) quem é o contribuinte do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/68; b) se a imunidade exclui a obrigação do responsável tributário de reter na fonte o tributo devido pelo denominado "contribuinte de fato".

21. Com o máximo de respeito que devemos ter aos precedentes do STF à época em que à Suprema Corte era atribuída a competência atual do STJ, penso que não nos é vedado lançar um novo olhar sobre o tema, notadamente porque, passados quase 40 (quarenta) anos, houve substancial modificação do contexto



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

jurídico, político, social e econômico.

EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO

22. Nesse ponto, cumpre lembrar o que já advertia o Ministro Djaci Falcão no mencionado RE 79.157: "a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado [naquele caso, era o Estado do Paraná que invocava a imunidade recíproca], mas o credor estrangeiro".

23. Se já seria aberrante utilizar regra de imunidade em favor de particular nacional não imune – afinal, como é sabido, as limitações da competência tributária buscam afastar da tributação situações e sujeitos específicos, em resguardo a caros valores constitucionais –, com maior razão não se deve permitir que residente no exterior se beneficie de imunidade concedida de forma estrita, em clara exportação de benefício fiscal a hipótese não estabelecida pelo Constituinte.

24. Essa vertente encontra respaldo em nosso sistema tributário positivado, porquanto há expressa previsão normativa no art. 167 do RIR/1999 de que: a) "As **imunidades**, isenções e não incidências de que trata este Capítulo **não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33)"; b) "A **imunidade**, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas **não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31)".

25. **Quisesse o legislador beneficiar o substituído tributário pela imunidade do substituto, certamente teria se valido de disposição legal que excepcionasse a regra, e não do artifício de incorrer em erro de técnica legislativa.**

PRECEDENTES DO STF SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

26. Destaco ainda, nessa linha, o seguinte entendimento do Supremo Tribunal Federal: "A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, **a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto**" (RE 202.987, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 25/9/2009).

27. É certo que o referido precedente, firmado sob a égide do ordenamento jurídico atual, não é específico sobre o art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, como afirmou o e. Ministro Mauro Campbell Marques. No entanto, **a diretriz por ele assentada é perfeitamente adequada a todo e qualquer caso que envolva o tema da responsabilidade do substituto tributário imune.**

28. Em verdade, não parece possível, após a CF/1988, o STF se pronunciar, em Recurso Extraordinário, sobre o alcance do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968. Cito, por oportuno, o RE 115.988/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 13.4.1993, em que a Suprema Corte, ao se deparar com lide idêntica à presente, afirmou: "Com efeito, se, com base na legislação infraconstitucional, o Tribunal *a quo* concluiu que o contribuinte era o remetente, e, portanto, a ora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

recorrida - decisão que foi confirmada, em recurso especial, pelo Superior Tribunal de Justiça não há como pretender-se tenha sido violado o disposto no artigo 19, III, da Emenda Constitucional n. 1/69, porque a alegada ofensa a esse dispositivo constitucional tinha, como premissa, a reforma do pressuposto infraconstitucional de que partiu o Tribunal *a quo*".

29. Fica claro, portanto, que o pressuposto infraconstitucional sob controvérsia – se o remetente dos juros é contribuinte ou responsável – é o que, em última análise, determina se a imunidade afasta o dever de retenção do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

CONCLUSÃO

30. Assim, concluo que **a imunidade da recorrida não a exonera do dever de, na condição de responsável por substituição, reter o imposto de renda sobre juros remetidos ao exterior, na forma do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.**

31. Ante o exposto, peço vênua ao e. Relator para divergir de seu judicioso voto, sempre brilhante, e dar provimento ao Recurso Especial, a fim de confirmar a legalidade da exigência tributária.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. CONTRIBUINTE. IMUNIDADE.

1. Segundo orientação desta Corte, tratando-se de ação ajuizada após o término da *vacatio legis* da LC nº 118/05 (ou seja, após 08-06-2005), objetivando a restituição ou compensação de tributos que, sujeitos a lançamento por homologação, foram recolhidos indevidamente, o prazo para o pleito é de cinco anos, a contar da data do pagamento antecipado do tributo, na forma do art. 150, § 1º, e 168, inciso I, ambos do CTN, c/c art. 3º da LC n.º 118/05. Esse entendimento restou confirmado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 566.621/RS, com julgamento concluído na sessão de 04-08-2011. Alteração, pelo STJ, da sua orientação primitiva, para se adequar ao decidido pela Suprema Corte.

2. No pagamento de IRRF, incidente sobre a remessa ao exterior de juros devidos em razão de compra de bens a prazo, a remessa de juros é o fato gerador e o remetente é o sujeito passivo da obrigação, na condição de contribuinte. Inteligência do art. 778 do Decreto 1.041/94 (RIR/94).

3. A entidade sem fins lucrativos, que goza de imunidade tributária, ao efetuar a remessa ao exterior de juros devidos em face de compra de bens a prazo, reveste-se na qualidade de contribuinte, não estando obrigada ao pagamento de imposto de renda, tendo em vista a imunidade reconhecida.

4. Consectários mantidos, conforme fixados em sentença (fl. 301).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Os Embargos de Declaração foram acolhidos para fim de prequestionamento (fl. 321).

A Fazenda Nacional sustenta que houve ofensa aos arts. 535 do CPC; 778 do RIR/94; 43, 111, I, e 121, parágrafo único, do CTN. Alega que o remetente de juros para o exterior é responsável tributário – e não contribuinte – pelo recolhimento do imposto de renda, de modo que a condição de entidade imune não impede a retenção na fonte da exação.

Contrarrazões às fls. 371-380.

O e. Relator Ministro Mauro Campbell Marques conheceu parcialmente do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do judicioso voto assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ART. 11 DO DECRETO-LEI N 401/68. REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO DE RENDA. POSSIBILIDADE DE INVOCAÇÃO DA CONDIÇÃO PESSOAL DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO REMETENTE DIANTE DA EXCLUSÃO TOTAL DA RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO RESIDENTE NO EXTERIOR.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso, não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia.

2. A técnica fiscal utilizada para atingir os rendimentos gerados internamente no país dos quais sejam beneficiárias pessoas jurídicas sediadas no exterior é a sua retenção na fonte antes de efetivada a remessa, conforme a redação do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68. O referido dispositivo foi redigido com impropriedade técnica, na medida em que elegeu a remessa dos juros ao exterior como fato gerador do tributo e atribuiu a condição de contribuinte ao remetente, que deveria ser responsável tributário por substituição, criando uma ficção jurídica, já que excluiu da hipótese de incidência a aquisição da renda pelo beneficiário no exterior.

3. A despeito dessa impropriedade técnica, a ficção jurídica estabelecida é válida porque a lei poderia fazê-lo e encontra suas razões nos limites da territorialidade, não sendo possível exigir a exação direta ou supletivamente do beneficiário no exterior, o que levou a jurisprudência a reconhecer a possibilidade do remetente dos juros de se valer de sua condição pessoal de imunidade tributária para afastar a incidência da exação que a lei disse recair sobre si, consoante os seguintes precedentes: REsp. n. 1.060.321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/12/2009; e REsp. n.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

Pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia.

1. Histórico da demanda

Sociedade Vicente Pallotti ajuizou Ação Declaratória de direito à imunidade tributária cumulada com pedido de repetição de indébito de imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$ 169.342,54 (cento e sessenta e nove mil, trezentos e quarenta e dois reais e cinquenta e quatro centavos), decorrentes da remessa de juros ao exterior, em contraprestação à compra a prazo de máquinas e de equipamentos empregados na confecção de impressos (fl. 3).

Por se tratar de entidade beneficente de assistência social, sustenta que "é imune a impostos, nos termos do art. 150, VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988", motivo pelo qual "não lhe pode ser exigido o recolhimento de IRRF relativamente à remessa de valores para o exterior" (fl. 4).

O Tribunal *a quo* manteve a sentença de procedência, por entender, em síntese, que o remetente de juros ao exterior ostenta a condição de contribuinte, o que afasta a incidência tributária no caso concreto, em razão da imunidade.

O e. Ministro Relator confirma o acórdão recorrido por outros fundamentos.

Peço vênia para transcrever os seguintes pontos expostos no voto de Sua Excelência:

A técnica fiscal utilizada para atingir os rendimentos gerados no país dos quais sejam beneficiárias pessoas jurídicas sediadas no exterior é a sua retenção na fonte antes de efetivada a remessa, conforme a redação do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68.

O referido dispositivo, ao meu ver, foi redigido com **impropriedade técnica**, na medida em que elegeu a remessa dos juros ao exterior como fato gerador do tributo e atribuiu a condição de contribuinte ao remetente, por ficção jurídica.

Penso que a "remessa dos juros ao exterior" trata apenas do critério temporal do fato gerador (momento da sua realização), tendo em vista que o critério material (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, nos termos do art. 43 do CTN), permaneceu incólume. **Em relação ao**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sujeito passivo da obrigação, verifica-se que o remetente é sujeito passivo responsável por substituição, na forma do art. 128 do CTN, o qual exige apenas vínculo com o fato gerador, e não relação pessoal e direta com o fato gerador prevista somente para o contribuinte, consoante o art. 121, I, do CTN.

(...)

Os doutrinadores citados avançaram em sua análise sobre o tema e chegaram ao entendimento, ao qual me alinho, de que **a atribuição, ainda que não técnica, da condição de "contribuinte" ao remetente dos juros ao exterior pelo parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68 demonstra a clara intenção do legislador de excluir completamente a responsabilidade do contribuinte (beneficiário) nessa hipótese, e que em casos tais, nos quais não seja possível exigir a exação direta ou supletivamente do contribuinte, deve-se permitir a invocação, pelo remetente dos juros, de sua condição pessoal de imunidade para afastar a exação, beneficiando, ao final e ao cabo, por via transversa, aquele que seria o contribuinte.**

(...)

Assim, a despeito da impropriedade técnica do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68, a ficção jurídica estabelecida impossibilita determinar o recolhimento do imposto de renda na fonte na hipótese, tendo em vista que o referido dispositivo do Decreto-Lei nº 401/68 excluiu completamente a responsabilidade do beneficiário, não sendo possível exigir a exação direta ou supletivamente dele, caso em que se reconhece a possibilidade do remetente dos juros se valer de sua condição pessoal de imunidade tributária para afastar a incidência da exação, beneficiando, ao final e ao cabo, por via transversa, aquele que seria o contribuinte.

Ressalto que a conclusão aqui adotada, muito embora se valha de raciocínio diverso, é a mesma já adotada por esta Corte nos precedentes citados (REsp 1060321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/12/2009 e REsp 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993) (destaquei).

Com a devida vênia, excetuando-se o entendimento de que o sujeito passivo do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968 figura como responsável por substituição – no que me alinho ao e. Relator –, adoto posição diversa em relação à solução da controvérsia.

2. Preliminares

Nesse ponto, acompanho o eminente Relator quanto à conclusão pela impossibilidade de conhecer da alegada ofensa a dispositivo de norma constitucional e pela ausência dos vícios previstos no art. 535 do CPC.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3. Incidência do imposto de renda sobre a remessa de juros ao exterior na compra de bens a prazo e responsabilidade do substituto tributário imune pela retenção

A previsão de incidência do imposto de renda sobre a remessa de juros ao exterior na compra de bens a prazo está prevista no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, *in verbis*:

Art 11 Está sujeito ao desconto do impôsto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento fôr o próprio vendedor. (Vide Decreto-Lei nº 484, de 1969)

Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente.

Como o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), não resta dúvida de que, a despeito da literalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, contribuinte em tal hipótese é o beneficiário residente no exterior, por ser aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN); afinal, é quem ostenta acréscimo patrimonial oriundo de fonte situada no Brasil.

O remetente dos juros é sujeito passivo responsável por substituição, enquadrando-se nos conceitos previstos nos arts. 121, parágrafo único, I, e 128 do CTN:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.**

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Especificamente para o imposto sobre a renda, conforme preceitua o parágrafo único do art. 45 do CTN, "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".

Desse modo, a fonte pagadora – o remetente dos juros – é responsável por substituição pelo recolhimento exigido pelo art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, não havendo, até aqui, divergência com o entendimento adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques.

4. Incapacidade da imunidade tributária afetar, isoladamente, a responsabilidade tributária por substituição. Logo, tampouco se presta para exonerar o responsável tributário ou o substituto

Estabelecida essa premissa, penso, com a devida vênia, que não merecem prevalecer os precedentes do STJ (REsp 1.060.321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1º/12/2009, e REsp 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993), pois estes se valem da atecnia do emprego do termo "contribuinte" para afastar o dever de retenção do substituto tributário imune. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. FATO GERADOR. REMESSA AO EXTERIOR DE JUROS DEVIDOS EM RAZÃO DA COMPRA DE BENS A PRAZO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. REMETENTE COMO SUJEITO PASSIVO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 778 DO DECRETO 1.041/94 (RIR/94). ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUINTE. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. No pagamento de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, incidente sobre a remessa ao exterior de juros devidos em razão de compra de bens a prazo, a remessa de juros é o fato gerador e **o remetente é o sujeito passivo da obrigação, na condição de contribuinte**. Inteligência do art. 778 do Decreto 1.041/94 (RIR/94).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

2. **A entidade sem fins lucrativos, que goza de imunidade tributária, ao efetuar a remessa ao exterior de juros devidos em face de compra de bens a prazo, reveste-se na qualidade de contribuinte, porém não está obrigada a recolher o tributo, em face da inexistência de fato gerador e, conseqüentemente, da não incidência tributária.**

3. Quanto à negativa de vigência do art. 778 do RIR/94 e dos arts. 43, 111, I e 121, parágrafo único, do CTN, a decisão do Tribunal de origem está em consonância com as jurisprudências desta Corte Superior de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

4. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.060.321/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 1º/12/2009).

TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. IMUNIDADE. EMPRESTIMO CELEBRADO POR MUNICIPIO COM REPASSE FEITO PELO BANCO.

I - CONSOANTE JA DECIDIU NOSSOS TRIBUNAIS, **DECORRE DE LEI O RECONHECIMENTO DO REMETENTE - QUE GOZA DE IMUNIDADE - COMO CONTRIBUINTE** - SENDO FATO GERADOR DO TRIBUTO A REMESSA DOS JUROS PARA O EXTERIOR. PORTANTO, **NÃO ESTA A MUNICIPALIDADE SUJEITA AO IMPOSTO DE RENDA.**

II - RECURSO NÃO CONHECIDO, COM REMESSA DOS AUTOS AO COLENDO STF.

(REsp 10.322/SP, Rel. MIN. JOSÉ DE JESUS FILHO, SEGUNDA TURMA, DJ 22/11/1993, p. 24927).

Afastada a *ratio decidendi*, é caso de superarmos esses precedentes.

Como adverte Alberto Xavier,

(...) fácil se torna concluir que a utilização do conceito 'contribuinte' para caracterizar o remetente dos juros **não passa de simples , embora grosseiro, erro de técnica legislativa**, carecedor de pronta interpretação corretiva.

É que, sendo tal imposto um imposto de renda, a lei ordinária não seria livre para a definição do contribuinte, pois este se encontra predeterminado em lei complementar – o Código Tributário Nacional (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 492).

Ora, tenho dificuldade de identificar num erro de técnica legislativa a "clara intenção do legislador de excluir completamente a responsabilidade do contribuinte (beneficiário) nessa hipótese", como o fez o e. Relator. Parece-me, *data venia*, uma contradição lógico-jurídica.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

5. Jurisprudência do STF sob a vigência da Constituição de 1967. Existência também de precedente específico pelo reconhecimento da obrigação do responsável imune

O e. Ministro Relator cita dois precedentes firmados pelo STF, ainda na década de 1970 do século passado, os quais admitem que a imunidade específica do remetente dos juros ao exterior afasta a obrigação de reter na fonte o IRRF. São eles: ACO 231, Relator Ministro Décio Miranda, DJ de 06.04.1979 e RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 26.12.1975.

A análise dessa corrente jurisprudencial revela que ela decorre da adoção da **premissa** de que a **condição do remetente** dos juros é de **contribuinte** – baseada na literalidade do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968 –, o que ficou definido, por exemplo, na ementa do RE 81.530/PR: "Considerado o § único do art. 11 do Decreto-Lei 401/68, fato gerador do tributo a remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de reconhecer-se a imunidade do Estado do Paraná, remetente dos juros por ele devidos".

Contudo, encontra-se também precedente contemporâneo aos dois acima citados, no sentido da tese à qual me alinho. Trata-se do RE 79.157, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 6/12/1974. Eis o teor da ementa:

IMPOSTO DE RENDA - REMESSA PARA O EXTERIOR EFETIVADAS PELO ESTADO DO PARANA. E DE INCIDIE-SE O IMPOSTO, APESAR DE SER IMUNE A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO CONSTITUCIONAL, POIS, A PREVALECER O ENTENDIMENTO CONTRARIO, O BENEFICIARIO DA IMUNIDADE NÃO SERÁ O ESTADO, MAS O CREDOR ESTRANGEIRO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO

(RE 79.157, Relator: Min. DJACI FALCAO, Primeira Turma, DJ 6-12-1974).

Por dever de lealdade, devo observar que, posteriormente, já na década de 1980, a Segunda Turma do STF, ao julgar o RE 115.530, de relatoria do Ministro Djaci



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Falcão, não conheceu do Recurso Extraordinário, por entender que o acórdão recorrido encontrava-se na mesma linha da posição firmada no RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra. Relevante destacar que, aqui, novamente, a conclusão é consequência da premissa de que o remetente dos juros seria **contribuinte do imposto**. Veja-se: "Considerando-se o fato gerador do tributo - remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de se reconhecer a imunidade prevista no art. 19, inc. III, letra 'a', da Lei Magna. Precedentes" (RE 115.530, Relator: Min. Djaci Falcão, DJ 5.8.1988).

Inferre-se desse histórico jurisprudencial que é fundamental para o deslinde da controvérsia a perspectiva que se tem sobre duas questões: a) quem é o contribuinte do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/68; b) se a imunidade exclui a obrigação do responsável tributário de reter na fonte o tributo devido pelo denominado "contribuinte de fato".

Com o máximo de respeito que devemos ter pelos precedentes do STF à época em que à Suprema Corte era atribuída a competência atual do STJ, penso que não nos é vedado lançar um novo olhar sobre o tema, notadamente porque, passados quase 40 (quarenta) anos, houve substancial modificação do contexto jurídico, político, social e econômico.

6. Exportação a terceiro residente no exterior de benefício tributário personalíssimo

Nesse ponto, cumpre lembrar o que já advertia o Ministro Djaci Falcão no mencionado RE 79.157, pois "a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado [naquele caso, era o Estado do Paraná que invocava a imunidade recíproca], mas o credor estrangeiro".

Se já seria aberrante utilizar regra de imunidade em favor de particular nacional não imune – afinal, como é sabido, as limitações da competência tributária buscam afastar da tributação situações e sujeitos específicos, em resguardo a caros valores constitucionais –, com maior razão não se deve permitir que residente no exterior se beneficie de imunidade



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

concedida de forma estrita, em clara exportação de benefício fiscal a hipótese não estabelecida pelo Constituinte.

Essa vertente encontra respaldo em nosso sistema tributário positivado, porquanto há expressa previsão normativa no art. 167 do RIR/1999 de que: a) "**As imunidades**, isenções e não incidências de que trata este Capítulo **não exigem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33)"; b) "A **imunidade**, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas **não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31)".

Quisesse o legislador beneficiar o substituído tributário pela imunidade do substituto, certamente teria se valido de disposição legal que excepcionasse a regra, e não do artifício de incorrer em erro de técnica legislativa.

7. Precedentes do STF sob a égide da Constituição de 1988

Destaco ainda, nessa linha, o seguinte entendimento do Supremo Tribunal Federal: "A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, **a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto**" (RE 202.987, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 25/9/2009).

É certo que o referido precedente, firmado sob a égide do ordenamento jurídico atual, não é específico sobre o art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, como afirmou o e. Ministro Mauro Campbell Marques. No entanto, **a diretriz por ele assentada é perfeitamente adequada a todo e qualquer caso que envolva o tema da responsabilidade do substituto tributário imune.**

Em verdade, não parece possível, após a CF/1988, o STF se pronunciar, em



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recurso Extraordinário, sobre o alcance do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968. Cito, por oportuno, o RE 115.988/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 13.4.1993, em que a Suprema Corte, ao se deparar com lide idêntica à presente, afirmou: "Com efeito, se, com base na legislação infraconstitucional, o Tribunal *a quo* concluiu que o contribuinte era o remetente, e, portanto, a ora recorrida - decisão que foi confirmada, em recurso especial, pelo Superior Tribunal de Justiça não há como pretender-se tenha sido violado o disposto no artigo 19, III, da Emenda Constitucional n. 1/69, porque a alegada ofensa a esse dispositivo constitucional tinha, como premissa, a reforma do pressuposto infraconstitucional de que partiu o Tribunal *a quo*".

Fica claro, portanto, que o pressuposto infraconstitucional sob controvérsia – se o remetente dos juros é contribuinte ou responsável – é o que, em última análise, determina se a imunidade afasta o dever de retenção do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

9. Conclusão

Assim, concluo que a imunidade da recorrida não a exonera do dever de, na condição de responsável por substituição, reter o imposto de renda sobre juros remetidos ao exterior, na forma do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

Ante o exposto, **peço vênias ao e. Relator para divergir de seu judicioso voto, sempre brilhante, e dar provimento ao Recurso Especial, a fim de confirmar a legalidade da exigência tributária.**

É como **voto.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 24/11/2015

JULGADO: 01/12/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SANDRA VERÔNICA CUREAU

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, dando provimento ao recurso especial, pediu vista regimental o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Aguardam a Sra. Ministra Assusete Magalhães (Presidente) e o Sr. Ministro Humberto Martins.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região), nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 17/12/2015

JULGADO: 17/12/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SANDRA VERÔNICA CUREAU

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Herman Benjamin."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 17/12/2015

JULGADO: 02/02/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Herman Benjamin."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 16/02/2016

JULGADO: 16/02/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Herman Benjamin."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 16/02/2016

JULGADO: 23/02/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SANDRA VERÔNICA CUREAU

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, ratificando seu voto, dando provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Sra. Ministra Assuete Magalhães."

Aguarda o Sr. Ministro Humberto Martins.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região), nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 16/06/2016

JULGADO: 16/06/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MARIO LUIZ BONSAGLIA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 16/08/2016

JULGADO: 16/08/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S)
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 20/09/2016

JULGADO: 20/09/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MÁRIO JOSÉ GISI**

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S) - RS038529
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS - RS079757

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 13/12/2016

JULGADO: 13/12/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SANDRA VERÔNICA CUREAU

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S) - RS038529
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS - RS079757

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.480.918 - RS (2014/0233417-8)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial, interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento na alínea **a** do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

No caso, a SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI, ora recorrida, ajuizou, perante o Juízo da 2ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Santa Maria/RS, Ação Declaratória c/c Repetição de Indébito contra a FAZENDA NACIONAL, alegando o seguinte:

"A Autora é associação civil sem fins lucrativos, de finalidade educacional e assistencial, conforme faz prova seu estatuto. A associação não distribui lucros, bonificações, vantagens ou dividendos, participações ou parcela de seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto, e aplica integralmente no país os seus recursos, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, tudo conforme Estatuto Social.

Para a sua manutenção, a Autora desenvolve atividades de gráfica, que possibilitam o recebimento de recursos a serem aplicados na entidade, conforme previsão do Estatuto social:

Artigo 2º [...]

Parágrafo único. Para manter as obras e os empreendimentos e gerar recursos financeiros necessários para a consecução de suas finalidades, poderá organizar, implantar e ter estabelecimentos rurais, agropecuários, industriais, comerciais, bem como gráficos, para imprimir e editar livros, jornais, revistas, folhetos, folders, malas/diretas e todo o tipo de impressos.

Em razão do desenvolvimento dessas atividades, a Autora realiza a importação de máquinas e de equipamentos utilizados na confecção dos impressos. **Frequentemente, o pagamento do preço desses bens é realizado a prazo, tendo em vista o seu elevado valor. Dessa forma, incidem encargos na negociação com os fornecedores, sendo cobrados juros, como normalmente ocorre nas operações comerciais a prazo.**

Por ocasião do pagamento do preço ajustado, com a remessa dos valores para os fornecedores, situados no exterior, as instituições bancárias têm exigido a retenção de imposto de renda na fonte por parte da Autora. Essas instituições realizam a emissão de DARF



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Documento de Arrecadação de Receitas Federais) (código de receita 0481) para o pagamento do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), com fundamento no artigo 703 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) e no artigo 11 do Decreto-Lei nº 401/68.

No entanto, em virtude da sua qualidade de entidade beneficente de assistência social, a Autora é imune a impostos, nos termos do artigo 150, VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988. Dessa forma, não lhe pode ser exigido o recolhimento de IRRF relativamente à remessa de valores para o exterior.

Observa-se que a Autora é titular de certificado emitido pelo CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – CNAS, o qual acompanha a inicial.

Dessa forma, a causa de pedir da presente demanda está consubstanciada em um provimento jurisdicional no sentido de, **a uma**, reconhecer a inexigibilidade do IRRF sobre as remessas de valores referentes a juros ao exterior, realizadas pela Autora em razão de compras de bens a prazo, tendo em vista o seu direito à imunidade de impostos, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88; **a duas**, condenar a Ré à devolução dos valores indevidamente recolhidos, atualizados monetariamente" (fls. 2/4e).

O pleito foi julgado procedente, pelo Juízo de 1º Grau, "para declarar inexistente a relação jurídica que implique na sujeição da Autora à retenção na fonte de imposto de renda relativamente aos valores objeto de remessas ao exterior a título de juros, quando do pagamento de preço de aquisição de bens utilizados na prestação de serviços específicos da entidade" (fl. 245e).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua vez, deu parcial provimento à Remessa Oficial – apenas para reconhecer a incidência do prazo prescricional de 5 anos para a restituição do indébito tributário – e negou provimento à Apelação interposta pela FAZENDA NACIONAL, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS PARA O EXTERIOR. CONTRIBUINTE. IMUNIDADE.

1. Segundo orientação desta Corte, tratando-se de ação ajuizada após o término da *vacatio legis* da LC nº 118/05 (ou seja, após 08-06-2005), objetivando a restituição ou compensação de tributos que, sujeitos a lançamento por homologação, foram recolhidos indevidamente, o prazo para o pleito é de cinco anos, a contar da data do pagamento antecipado do tributo, na forma do art. 150, § 1º, e 168, inciso I, ambos do CTN, c/c art. 3º da LC nº 118/05. Esse entendimento restou confirmado pelo Supremo Tribunal Federal no



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RE nº 566.621/RS, com julgamento concluído na sessão de 04-08-2011. Alteração, pelo STJ, da sua orientação primitiva, para se adequar ao decidido pela Suprema Corte.

2. No pagamento de IRRF, incidente sobre a remessa ao exterior de juros devidos em razão de compra de bens a prazo, a remessa de juros é o fato gerador e o remetente é o sujeito passivo da obrigação, na condição de contribuinte. Inteligência do art. 778 do Decreto 1.041/94 (RIR/94).

3. A entidade sem fins lucrativos, que goza de imunidade tributária, ao efetuar a remessa ao exterior de juros devidos em face de compra de bens a prazo, reveste-se na qualidade de contribuinte, não estando obrigada ao pagamento de imposto de renda, tendo em vista a imunidade reconhecida.

4. Consectários mantidos, conforme fixados em sentença" (fl. 301e).

Opostos Embargos Declaratórios, foram parcialmente acolhidos, para fins de prequestionamento:

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DE MÉRITO. PREQUESTIONAMENTO.

1. Tendo havido apreciação dos pontos atinentes à solução do conflito presente na lide, inexistindo, portanto, omissão, obscuridade, contradição ou erro material no julgado, não há como prosperar a irresignação, porquanto o manejo dos embargos de declaração é incompatível com a pretensão de reformar o mérito da decisão.

2. Considerando o disposto nas Súmulas 282 e 356 do STF e 98 do STJ, de forma a viabilizar o acesso à Instância Superior, considera-se prequestionada a matéria embargada" (fl. 321e).

Em seu Recurso Especial, a FAZENDA NACIONAL alega ofensa aos arts. 535 do CPC, 778 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 1.041/94), 43, 111, I, e 121, parágrafo único, esses últimos do CTN, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Assevera, inicialmente, a existência de omissão, no aresto impugnado, destacando que "os embargos de declaração foram interpostos a fim de que a Turma se manifestasse expressamente acerca dos artigos 150, inciso IV, alínea 'a' da CRFB/88, art. 778 do RIR/1994, artigos 43; 111, inciso I; 121, parágrafo único e 128 do CTN" (fl. 330e), tendo o Tribunal de origem, no entanto, persistido no vício apontado.

Sustenta, de outra parte, "que o cerne da questão está em saber se a parte impetrante é contribuinte ou responsável tributário pelo pagamento do Imposto de Renda" (fl. 335e).

Nesse contexto, defende que o remetente de juros para o exterior, embora conste, no art. 778, parágrafo único, do RIR/94, como contribuinte, é, na verdade, um



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

responsável tributário, "que deve recolher o tributo por imposição legal, já que a parte beneficiária da remessa dos juros não tem domicílio no País" (fl. 337e). E complementa: "a parte autora figura como responsável pelo recolhimento do tributo, viabilizando a tributação, já que o contribuinte – a instituição financeira – não tem domicílio no País. O valor a ser pago a título de imposto pode ser deduzido do montante a ser enviado ao estrangeiro, sem que haja violação à imunidade constitucionalmente assegurada nos termos do art. 150, VI, 'c', da CRFB/88 e art. 18 do CTN" (fl. 339e).

Ressalta, ainda, que a legislação tributária que dispõe acerca da exclusão do crédito tributário deve ser interpretada de forma literal, e, "a não ser que haja ato normativo expresso indicando que exista a isenção pleiteada, não se pode falar em isenção" (fl. 339e).

Requer, assim, o provimento do Recurso Especial, a fim de que seja reconhecida a legalidade da exigência de Imposto de Renda sobre os juros remetidos, pela ora recorrida, ao exterior, porquanto, na qualidade de responsável tributária, não pode ser beneficiada por sua imunidade constitucional, que impede a cobrança de impostos de entidades beneficentes de assistência social apenas em situações em que estas figuram como contribuintes, e não como responsáveis. Em pleito alternativo, "caso este egrégio STJ entenda que a matéria não se encontra devidamente prequestionada, requer, desde já, a anulação do acórdão, reconhecendo-se a negativa de vigência ao art. 535, II, do CPC, remetendo-se os autos ao TRF 4ª Região para que profira nova decisão" (fl. 341e).

Apresentadas contrarrazões (fls. 371/380e), foi o Recurso Especial admitido (fl. 385e).

Iniciado o julgamento do Recurso Especial, perante a Segunda Turma desta Corte, o Relator do feito, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, votou pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, e, nessa extensão, pelo seu improvimento.

Asseverou o Ministro Relator, inicialmente, que refoge à competência do Superior Tribunal de Justiça a análise de dispositivo constitucional, e que não há ofensa ao art. 535 do CPC/73, uma vez que "o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada quanto à condição de contribuinte do remetente de juros ao exterior, para fins de incidência do imposto de renda".

No mérito da controvérsia, manifestou-se pela impossibilidade de cobrança do Imposto de Renda retido na fonte sobre os juros remetidos ao exterior, pela recorrida, com base nos seguintes fundamentos:

"A tributação da renda produzida no Brasil, como no caso dos juros devidos em razão da compra de bens a prazo, cujo beneficiário reside no exterior, seguramente não se vale do princípio da territorialidade ou do critério da residência para subsidiar a incidência do imposto de renda na hipótese. Antes, encontra respaldo no critério da fonte, o qual atribui competência tributária ao país em que a renda foi produzida, consoante orientação adotada pelo Ministro



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Bilac Pinto do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 71.758/GB, julgado em 1972.

A técnica fiscal utilizada para atingir os rendimentos gerados no país dos quais sejam beneficiárias pessoas jurídicas sediadas no exterior é a sua retenção na fonte antes de efetivada a remessa, conforme a redação do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68.

O referido dispositivo, ao meu ver, foi redigido com impropriedade técnica, na medida em que elegeu a remessa dos juros ao exterior como fato gerador do tributo e atribuiu a condição de contribuinte ao remetente, por ficção jurídica.

Penso que a 'remessa de juros ao exterior' trata apenas do critério temporal do fato gerador (momento de sua realização), tendo em vista que o critério material (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, nos termos do art. 34 do CTN), permaneceu incólume. Em relação ao sujeito passivo da obrigação, verifica-se que o remetente é sujeito passivo responsável por substituição, na forma do art. 128 do CTN, o qual exige apenas vínculo com o fato gerador, e não relação pessoal e direta com o fato gerador prevista somente para o contribuinte, consoante o art. 121, I, do CTN.

Tal orientação foi defendida por Antônio de Moura Borges e Christiano Mendes Wolney Valente em artigo denominado *Dupla tributação internacional - Considerações sobre a sujeição passiva na jurisprudência do STF e do STJ* publicado na Revista Fórum Brasileiro de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 11, n 66, p. 81-98, novembro/dezembro de 2013, pelo que peço vênias para transcrever excerto do trabalho desenvolvido pelos referidos juristas, *in verbis*:

Com efeito, concordamos com a importância e o reconhecimento internacional do critério da fonte e de sua técnica própria de retenção, mas, diferentemente do Min. Bilac Pinto, compreendemos que o fato gerador do imposto de renda foi alterado apenas parcialmente pelo art. 11, parágrafo único, do Decreto-Lei 401/68. Isso porque o art. 43 do CTN estabelece que o critério material desse fato gerador é 'a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos', e, por se tratar de norma complementar a Constituição Federal, a leitura dos demais normativos tributários deve se dar sempre de maneira a conformá-los com o Codex tributário. O artigo merece transcrição na parte que estava em vigor à época:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

Sendo assim, quando o parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68 definiu o fato gerador como sendo 'a remessa', em verdade estava se referindo somente ao critério temporal do fato gerador (momento de sua realização), pois o critério material (aquisição de disponibilidade) restou inabalado. Do mesmo modo, quando fixou que o contribuinte *de jure* é o próprio remetente, em verdade o fez com impropriedade técnica, pois o remetente é sujeito passivo responsável por substituição, na forma do art. 128 do CTN, abaixo transcrito:

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

Devemos atentar que o art. 128 do CTN exige apenas 'vínculo com o fato gerador' e não a 'relação pessoal e direta' com o fato gerador prevista somente para o contribuinte, consoante o art. 121, I, do CTN. Ora, considerando que o fato gerador continuou sendo a aquisição da disponibilidade da renda, o remetente com ele não tem 'relação pessoal e direta', quem a tem é o beneficiário. No entanto, o remetente tem 'vínculo com o fato gerador', pois é ele quem envia os juros para o beneficiário, é ele a fonte, é ele quem faz a remessa (a remessa é apenas o critério temporal). Sendo assim, enquadra-se perfeitamente na condição de responsável do art. 121, II, do CTN. Frisamos ser indiferente aqui quem seja o 'contribuinte econômico', já que essa situação pode variar conforme os termos do contrato celebrado (o que



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

foi muito bem explorado no voto-vencido do Min. Oswaldo Trigueiro). (grifei)

Os doutrinadores citados avançaram em sua análise sobre o tema e chegaram ao entendimento, ao qual me alinho, de que a atribuição, ainda que não técnica da condição de 'contribuinte' ao remetente dos juros ao exterior pelo parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68 demonstra a clara intenção do legislador de excluir completamente a responsabilidade do contribuinte (beneficiário) nessa hipótese, e que em casos tais, nos quais não seja possível exigir a exação direta ou supletivamente do contribuinte, deve-se permitir a invocação, pelo remetente dos juros, de sua condição pessoal de imunidade para afastar a exação, beneficiando, ao final e ao cabo, por via transversa, aquele que seria o contribuinte. Peço vênias para transcrever outro trecho do artigo redigido pelos referidos juristas, *in verbis*:

(...) Traduzindo então o julgado para teoria que entendemos correta, foi reconhecido que à fonte, responsável por substituição, é possível invocar sua condição pessoal de imunidade para afastar a exação beneficiando, por via transversa, o contribuinte.

Verifica-se que essa possibilidade não é ilimitada ela somente ocorre nas hipóteses em que a lei exclui completamente a responsabilidade do contribuinte. Ou seja, nas hipóteses em que a lei prevê apenas a exigência da exação do responsável por substituição sem poder exigi-la diretamente ou supletivamente do contribuinte. É a distinção feita pelo próprio art. 128 do CTN, acima citado. Se assim não o fosse, teríamos a situação doméstica absurda em que nenhum servidor público estadual ou municipal seria devedor da União de imposto de renda por seus rendimentos provenientes do Estado ou do Município, já que invocaria a imunidade tributária recíproca como condição da fonte pagadora. **A diferença entre os dois casos (remessa de juros ao exterior e IR sobre a remuneração do servidor público) é justamente o fato de que no imposto de renda dos servidores públicos a responsabilidade da fonte não exclui a dos contribuintes que são obrigados a levar os rendimentos para a declaração de ajusta. Já no imposto de renda sobre a remessa de juros, o legislador, ao denominar o**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

remetente de 'contribuinte', muito embora de forma não técnica, deixou clara a sua intenção de exonerar o beneficiário.

Sendo assim, o que foi reconhecido naquele julgado deve ser corretamente interpretado no sentido de que à fonte, responsável por substituição, é possível invocar sua condição pessoal de imunidade ou isenção para afastar a exação quando a lei exclui a responsabilidade do contribuinte, ainda que de forma implícita. (grifei)

Assim, a despeito da impropriedade técnica do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68, a ficção jurídica estabelecida impossibilita determinar o recolhimento do imposto de renda na fonte na hipótese, tendo em vista que o referido dispositivo do Decreto-Lei nº 401/68 excluiu completamente a responsabilidade do beneficiário, não sendo possível exigir a exação direta ou supletivamente dele, caso em que se reconhece a possibilidade do remetente dos juros se valer de sua condição pessoal de imunidade tributária para afastar a incidência da exação, beneficiando, ao final e ao cabo, por via transversa, aquele que seria o contribuinte".

Em sequência, o Ministro HERMAN BENJAMIN, inaugurando divergência, manifestou-se, em voto-vista, pelo provimento do Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, nos seguintes termos, **in verbis**:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. ART. 11 DO DECRETO-LEI 401/1968. ERRO DE TÉCNICA LEGISLATIVA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. IMUNIDADE DO SUBSTITUTO. CONDIÇÃO QUE NÃO O EXONERA DO DEVER DE RETER O IMPOSTO NA FONTE. DESCABIMENTO DA EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. A Fazenda Nacional sustenta que houve ofensa aos arts. 535 do CPC; 778 do RIR/94; 43, 111, I, e 121, parágrafo único, do CTN. Alega que o remetente de juros para o exterior é responsável tributário pelo recolhimento do imposto de renda – e não contribuinte –, de modo que a condição de entidade imune não impede a retenção na fonte da exação.

2. O e. Relator Ministro Mauro Campbell Marques conheceu parcialmente do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento.

HISTÓRICO DA DEMANDA



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3. Sociedade Vicente Pallotti ajuizou Ação Declaratória de direito à imunidade tributária cumulada com pedido de repetição de indébito de imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$ 169.342,54 (cento e sessenta e nove mil, trezentos e quarenta e dois reais e cinqüenta e quatro centavos), decorrentes da remessa de juros ao exterior, em contraprestação à compra a prazo de máquinas e de equipamentos empregados na confecção de impressos (fl. 3).
4. Por se tratar de entidade beneficente de assistência social, assevera que 'é imune a impostos, nos termos do art. 150, VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988', motivo pelo qual 'não lhe pode ser exigido o recolhimento de IRRF relativamente à remessa de valores para o exterior' (fl. 4).
5. O Tribunal *a quo* manteve a sentença de procedência, por entender, em síntese, que o remetente de juros ao exterior ostenta a condição de contribuinte, o que afasta a incidência tributária no caso concreto, em razão da imunidade.
6. O e. Ministro Relator confirma o acórdão recorrido, por outros fundamentos, tendo entendido, em síntese, que 'a despeito da impropriedade técnica do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68, a ficção jurídica estabelecida impossibilita determinar o recolhimento do imposto de renda na fonte na hipótese, tendo em vista que o referido dispositivo do Decreto-Lei nº 401/68 excluiu completamente a responsabilidade do beneficiário (...)'.
PRELIMINARES

7. Nesse ponto, acompanho o Ministro Mauro Campbell Marques no tocante à conclusão pela impossibilidade de conhecer da alegada ofensa a dispositivo de norma constitucional e pela ausência dos vícios previstos no art. 535 do CPC.

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR NA COMPRA DE BENS A PRAZO E RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO IMUNE PELA RETENÇÃO

8. **A incidência do imposto de renda sobre a remessa de juros ao exterior na compra de bens a prazo está prevista no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, *in verbis*: 'Art 11. Está sujeito ao desconto do imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento fôr o próprio vendedor. (Vide Decreto-Lei nº 484, de 1969) Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente'.**
9. Como o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), não resta dúvida de que, a despeito da literalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, contribuinte em tal hipótese é o beneficiário residente no exterior, por ser aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN); afinal, é quem ostenta acréscimo patrimonial oriundo de fonte situada no Brasil.

10. O remetente dos juros é sujeito passivo responsável por substituição, enquadrando-se nos conceitos previstos nos arts. 121, parágrafo único, I, e 128 do CTN. Especificamente para o imposto sobre a renda, preceitua o parágrafo único do art. 45 do CTN que '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'.

11. Desse modo, a fonte pagadora – o remetente dos juros – é **responsável por substituição** pelo recolhimento exigido pelo art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, **não havendo, até aqui, divergência com o entendimento adotado pelo eminente Ministro Mauro Campbell Marques.**

**INCAPACIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AFETAR,
ISOLADAMENTE, A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OU DE
SUBSTITUIÇÃO. LOGO, TAMPOUCO SE PRESTA PARA
EXONERAR O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO OU O SUBSTITUTO**

12. Estabelecida essa premissa, penso, com a devida vênia, que não merecem prevalecer os precedentes encontrados no STJ (REsp 1.060.321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1º/12/2009, e REsp 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993), pois se valem da atecnia do emprego do termo 'contribuinte' para afastar o dever de retenção do substituto tributário imune.

13. Com efeito, eis o que consta na ementa do precedente de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves: 'A entidade sem fins lucrativos, que goza de imunidade tributária, ao efetuar a remessa ao exterior de juros devidos em face de compra de bens a prazo, **reveste-se na qualidade de contribuinte**, porém não está obrigada a recolher o tributo, em face da inexistência de fato gerador e, conseqüentemente, da não incidência tributária' (destaquei). **Esse respeitável entendimento, vale frisar, não tem a adesão nem mesmo do voto do e. Relator Ministro Mauro Campbell.**

14. Como adverte Alberto Xavier, '(...) fácil se torna concluir que a utilização do conceito 'contribuinte' para caracterizar o remetente dos juros **não passa de simples, embora grosseiro, erro de técnica legislativa**, carecedor de pronta interpretação corretiva. É que,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sendo tal imposto um imposto de renda, a lei ordinária não seria livre para a definição do contribuinte, pois este se encontra predeterminado em lei complementar – o Código Tributário Nacional' (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 492).

15. Ora, tenho dificuldade de identificar num erro de técnica legislativa a 'clara intenção do legislador de excluir completamente a responsabilidade do contribuinte (beneficiário) nessa hipótese', como fez o e. Relator. Parece-me, *data venia*, uma contradição lógico-jurídica.

JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A VIGÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1967. EXISTÊNCIA TAMBÉM DE PRECEDENTE ESPECÍFICO PELO RECONHECIMENTO DA OBRIGAÇÃO DO RESPONSÁVEL IMUNE

16. O e. Ministro Relator cita dois precedentes firmados pelo STF, ainda na década de 1970 do século passado, os quais admitem que a imunidade específica do remetente dos juros ao exterior afasta a obrigação de reter na fonte o IRRF. São eles: ACO 231, Relator Ministro Décio Miranda, DJ de 6/4/1979, e RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 26/12/1975.

17. A análise dessa corrente jurisprudencial revela que ela decorre da adoção da **premissa** de que a **condição do remetente** dos juros é de **contribuinte** – baseada na literalidade do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968 –, o que ficou definido, por exemplo, na ementa do RE 81.530/PR: 'Considerado o § único do art. 11 do Decreto-Lei 401/68, fato gerador do tributo a remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de reconhecer-se a imunidade do Estado do Paraná, remetente dos juros por ele devidos'.

18. Contudo, há também precedente contemporâneo aos dois acima citados, no sentido da tese à qual me alinho. Trata-se do RE 79.157, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 6/12/1974, no qual a ementa consigna o seguinte: 'É de incidir-se o imposto, apesar de ser imune a pessoa jurídica de direito constitucional, pois, a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado, mas o credor estrangeiro'.

19. Devo observar que, posteriormente, já na década de 1980, a Segunda Turma do STF, ao julgar o RE 115.530, de relatoria do Ministro Djaci Falcão, não conheceu do Recurso Extraordinário, por entender que o acórdão recorrido encontrava-se na mesma linha da posição firmada no RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra. Relevante destacar que, aqui, novamente, a conclusão é conseqüência da premissa de que o remetente dos juros seria **contribuinte do imposto**. Veja-se: 'Considerando-se o fato gerador



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do tributo - remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de se reconhecer a imunidade prevista no art. 19, inc. III, letra 'a', da Lei Magna. Precedentes' (RE 115.530, Relator: Min. Djaci Falcão, DJ 5/8/1988).

20. Infere-se desse histórico jurisprudencial que são fundamentais para o deslinde da controvérsia a perspectiva que se tem sobre duas questões: a) quem é o contribuinte do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/68; b) se a imunidade exclui a obrigação do responsável tributário de reter na fonte o tributo devido pelo denominado 'contribuinte de fato'.

21. Com o máximo de respeito que devemos ter aos precedentes do STF à época em que à Suprema Corte era atribuída a competência atual do STJ, penso que não nos é vedado lançar um novo olhar sobre o tema, notadamente porque, passados quase 40 (quarenta) anos, houve substancial modificação do contexto jurídico, político, social e econômico.

EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO

22. Nesse ponto, cumpre lembrar o que já advertia o Ministro Djaci Falcão no mencionado RE 79.157: 'a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado [naquele caso, era o Estado do Paraná que invocava a imunidade recíproca], mas o credor estrangeiro'.

23. Se já seria aberrante utilizar regra de imunidade em favor de particular nacional não imune – afinal, como é sabido, as limitações da competência tributária buscam afastar da tributação situações e sujeitos específicos, em resguardo a caros valores constitucionais –, com maior razão não se deve permitir que residente no exterior se beneficie de imunidade concedida de forma estrita, em clara exportação de benefício fiscal a hipótese não estabelecida pelo Constituinte.

24. Essa vertente encontra respaldo em nosso sistema tributário positivado, porquanto há expressa previsão normativa no art. 167 do RIR/1999 de que: a) 'As **imunidades**, isenções e não incidências de que trata este Capítulo **não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33)'; b) 'A **imunidade**, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas **não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31)'.
25. Quisesse o legislador beneficiar o substituído tributário



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pela imunidade do substituto, certamente teria se valido de disposição legal que excepcionasse a regra, e não do artifício de incorrer em erro de técnica legislativa.

PRECEDENTES DO STF SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

26. Destaco ainda, nessa linha, o seguinte entendimento do Supremo Tribunal Federal: 'A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, **a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto**' (RE 202.987, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 25/9/2009).

27. E certo que o referido precedente, firmado sob a égide do ordenamento jurídico atual, não é específico sobre o art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, como afirmou o e. Ministro Mauro Campbell Marques. No entanto, **a diretriz por ele assentada é perfeitamente adequada a todo e qualquer caso que envolva o tema da responsabilidade do substituto tributário imune.**

28. Em verdade, não parece possível, após a CF/1988, o STF se pronunciar, em Recurso Extraordinário, sobre o alcance do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968. Cito, por oportuno, o RE 115.988/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 13.4.1993, em que a Suprema Corte, ao se deparar com lide idêntica à presente, afirmou: 'Com efeito, se, com base na legislação infraconstitucional, o Tribunal *a quo* concluiu que o contribuinte era o remetente, e, portanto, a ora recorrida - decisão que foi confirmada, em recurso especial, pelo Superior Tribunal de Justiça não há como pretender-se tenha sido violado o disposto no artigo 19, III, da Emenda Constitucional n. 1/69, porque a alegada ofensa a esse dispositivo constitucional tinha, como premissa, a reforma do pressuposto infraconstitucional de que partiu o Tribunal *a quo*'.

29. Fica claro, portanto, que o pressuposto infraconstitucional sob controvérsia – se o remetente dos juros é contribuinte ou responsável – é o que, em última análise, determina se a imunidade afasta o dever de retenção do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

CONCLUSÃO

30. Assim, concluo que **a imunidade da recorrida não a exonera do dever de, na condição de responsável por substituição, reter o imposto de renda sobre juros remetidos ao exterior, na forma do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

31. Ante o exposto, peço vênias ao e. Relator para divergir de seu judicioso voto, sempre brilhante, e dar provimento ao Recurso Especial, a fim de confirmar a legalidade da exigência tributária."

Após a prolação do voto-vista, pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES aditou seu voto.

Pedi vista dos autos, para melhor análise da controvérsia.

Deve-se ressaltar, inicialmente, no tocante à alegada violação a dispositivo constitucional, que é descabida sua apreciação, na via especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, tal como entenderam os Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e HERMAN BENJAMIN.

A propósito, confira-se:

"ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. MATÉRIA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Não se presta o recurso especial ao exame de suposta afronta a dispositivos constitucionais, por se tratar de matéria reservada à competência do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, da Constituição da República.

2. O Superior Tribunal de Justiça, analisando o REsp 1.249.432 - BA, eleito como paradigma, entendeu que o exame da matéria em discussão requer a análise prévia de dispositivos das leis estaduais que disciplinam as gratificações, não sendo possível o seu tratamento pela Corte Superior, à luz do que preceitua a Súmula 280, da lavra do Supremo Tribunal Federal, de aplicação análoga na instância especial.

3. Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no AREsp 259.818/BA, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 18/06/2014).

"ADMINISTRATIVO. TRANSPORTE IRREGULAR DE MERCADORIAS. DESCAMINHO/CONTRABANDO. PENA DE PERDIMENTO DE VEÍCULO. CONTRATO DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. POSSIBILIDADE. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO STF.

1. É cabível a aplicação da pena de perdimento de veículo objeto de alienação fiduciária utilizado para o ingresso irregular de mercadorias no território nacional. Precedentes: REsp 1.268.210/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11.3.2013; REsp 1.153.767/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 26.8.2010; e, por analogia, REsp 1.387.990/PR, Rel. Ministro Mauro



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25.9.2013.

2. O exame da violação de dispositivos constitucionais (art. 5º, XLV e XLVI da CF/88) é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, da Constituição Federal.

3. Agravo Regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1400611/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/06/2014).

De outra parte, em relação ao art. 535 do CPC, destaque-se que o acórdão recorrido, julgado sob a égide do CPC/73, não incorreu em omissão, uma vez que o voto condutor do julgado apreciou, fundamentadamente, todas as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida pela parte recorrente, no mesmo sentido, no ponto, dos votos dos Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e HERMAN BENJAMIN.

Vale ressaltar, ainda, que não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 408.492/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/10/2013; STJ, AgRg no AREsp 406.332/MS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/11/2013.

No mérito propriamente dito da controvérsia, tenho, com a vênia do posicionamento contrário, que o Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL deve prosperar, nos termos da divergência inaugurada pelo Ministro HERMAN BENJAMIN.

Como explanado, para o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator deste Recurso Especial, o termo "contribuinte", inserto no art. 11, parágrafo único, do Decreto-lei 401/68, foi aplicado de forma atécnica, pois, na verdade, o remetente dos juros para o exterior é sujeito passivo responsável por substituição, de acordo com o art. 128 do CTN. No mesmo sentido entende o Ministro HERMAN BENJAMIN.

Entretanto – e a partir daí instala-se a divergência entre os dois votos –, entende o Ministro Relator que a intenção do legislador foi a de excluir a responsabilidade do beneficiário (destinatário dos juros), atribuindo-a, de forma exclusiva, ao remetente dos juros, ao qual deve ser assegurado o direito de invocar sua imunidade constitucional, uma vez que figura como único devedor do tributo.

Com efeito, o Ministro HERMAN BENJAMIN, por sua vez, concorda com o entendimento do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no que diz respeito à existência de um erro técnico, no art. 11, parágrafo único, do Decreto-lei 401/68, ao identificar, como contribuinte do Imposto de Renda, aquele que remete os juros ao exterior, quando, na verdade, trata-se de responsável tributário por substituição.

Diverge do Ministro Relator, no entanto, quanto à possibilidade de utilização da imunidade da entidade beneficente para fins de não pagamento do Imposto de Renda



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

devido pela remessa de juros ao exterior. Entende o Ministro HERMAN BENJAMIN que, "se já seria aberrante utilizar a regra de imunidade em favor de particular nacional não imune – afinal, como é sabido, as limitações da competência tributária buscam afastar da tributação situações e sujeitos específicos, em resguardo a caros valores constitucionais –, com maior razão não se deve permitir que residente no exterior se beneficie de imunidade concedida de forma estrita, em clara exportação de benefício fiscal a hipótese não estabelecida pelo Constituinte".

Destaca o Ministro HERMAN BENJAMIN, em seu voto-vista, ainda, que o art. 167 do RIR/1999 determina que "**a imunidade, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas não aproveita aos que dela percebam rendimentos sob qualquer título e forma**", concluindo que a imunidade da ora recorrida "não a exonera do dever de, na condição de responsável por substituição, reter o imposto de renda sobre juros remetidos ao exterior, na forma do art. 11 do Decreto-lei 401/1968. Nesse contexto, vota pelo provimento do Recurso Especial, "a fim de confirmar a legalidade da exigência tributária".

Alinho-me a este entendimento, pedindo vênia ao eminente Relator.

O Imposto de Renda tem seu fato gerador definido no art. 43 do CTN:

"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".

Já o art. 45 do CTN dispõe sobre o contribuinte do Imposto de Renda:

"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".

No caso, o comprador de mercadoria do exterior, que remete as quantias referentes aos juros, pelo pagamento a prazo, à empresa estrangeira vendedora, certamente não pratica o fato gerador do Imposto de Renda, porquanto não adquire qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Decreto-lei 401/68, no entanto, atribuiu a qualidade de contribuinte do Imposto de Renda retido na fonte, em tais situações, ao remetente dos juros ao exterior, qualificando a própria remessa, outrossim, como fato gerador:

"Art 11. Está sujeito ao desconto do imposto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento fôr o próprio vendedor. (Vide Decreto-Lei nº 484, de 1969)

Parágrafo único. **Para os efeitos dêste artigo consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente"**

Todavia, como destacado pelos Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e HERMAN BENJAMIN, a qualidade de contribuinte, atribuída ao remetente dos juros ao exterior, pelo parágrafo único do art. 11 do Decreto-lei 401/68, caracteriza-se como erro de técnica, porquanto não é ele quem praticou o fato gerador do Imposto de Renda, na medida em que não adquiriu disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza.

Nesse contexto, aquele que remete os juros ao exterior é, na verdade, um responsável por substituição, nos termos dos arts. 121, II, e 128, ambos do CTN:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."**

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

Nesse contexto, deve-se ter em mente que os precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, citados pelo Ministro Relator (STF: ACO 231, Rel. Ministro DÉCIO MIRANDA, TRIBUNAL PLENO, DJU de 06/04/1979; RE 81.530/PR, Rel. Ministro CORDEIRO GUERRA, TRIBUNAL PLENO, DJU de 26/12/1975; STJ: REsp 1.060.321/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/12/2009, e REsp 10.322/SP, Rel. Ministro JOSÉ DE JESUS FILHO, SEGUNDA TURMA, DJU de 22/11/1993), devem ser examinados com ponderação, na medida em que decidiram pela imunidade das entidades beneficentes, em relação ao Imposto de Renda devido pela remessa de juros ao exterior, ao entendimento de que seriam **contribuintes, e não responsáveis tributárias por substituição**, ou seja, de acordo com a literalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto-lei 401/68.

A necessidade de uma releitura de tais precedentes, tendo em vista que as entidades beneficentes, no caso, não seriam contribuintes, mas responsáveis tributárias por substituição, foi, inclusive, destacada pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que, ao adotar conclusão idêntica à de tais julgados – o remetente de juros imune não pode ser obrigado a reter o Imposto de Renda – destacou ter chegado a tal conclusão por "raciocínio diverso", qual seja, o de que o art. 11, parágrafo único, do Decreto-lei 401/68, ao excluir completamente a responsabilidade do beneficiário (empresa vendedora e receptora dos juros), atribuindo a obrigação tributária exclusivamente ao remetente dos juros, permitiu a este a invocação de sua imunidade constitucional.

Ocorre que, como colocado pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, em seu voto-vista, o reconhecimento da imunidade da entidade beneficente de assistência social, a fim de evitar o recolhimento do Imposto de Renda retido na fonte, devido em face da remessa de juros ao exterior, resulta, na verdade, em uma indevida extensão de um benefício pessoal a terceiro, no caso, o vendedor da mercadoria localizado fora do Brasil.

Sobre o tema, leciona HUGO DE BRITO MACHADO que "pode também a lei atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto (CTN, art. 45, parágrafo único). **Neste caso, o contribuinte é efetivamente aquele que aufera a renda ou os proventos. A fonte é apenas responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do CTN**" (in Curso de Direito Tributário. 36ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 332).

No mesmo sentido o magistério de ALIOMAR BALEEIRO, segundo o qual "às vezes, **a Fazenda conhece o contribuinte**, individualiza-o, atende às suas condições pessoais, **considera-o o devedor do imposto, mas obriga o terceiro a reter a soma devida. No Brasil isso acontece em relação ao imposto de renda sobre salários, remessa de rendimentos a beneficiários residentes no estrangeiro etc**". (in Uma Introdução à Ciência das Finanças. 18ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 278).

Com efeito, quem adquiriu a disponibilidade econômica da renda, tal como definido no art. 43 do CTN, é a instituição destinatária dos juros objeto da remessa. A entidade beneficente ora recorrida figura, como afirmado em ambos os votos já proferidos, como responsável tributária por substituição, viabilizando a tributação, que, de outro modo, não poderia ser efetuada sobre o sujeito passivo que não tem domicílio no



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

país. O valor a ser pago a título de Imposto de Renda, por sinal, deve ser deduzido do montante a ser enviado ao vendedor estrangeiro, sem que se fale em violação à imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social.

Reforçando a afirmação de que a imunidade tributária conferida à entidade de assistência social sem fins lucrativos não pode ser estendida, de forma indireta, ao particular que com ela negocia, vendendo-lhe produtos, assevera ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS (in Manual de Direito Tributário. 2ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 129) que "a jurisprudência tem sido no sentido de que a **imunidade do ente não afasta a tributação sobre o fornecedor dos bens, mesmo que o ônus econômico recaia sobre o ente imune adquirente**". Para tanto, **destaca o autor o conteúdo da Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal**, que, apesar de tratar do IPI, retrata uma situação que em muito se assemelha à hipótese dos autos: "**A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados**".

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO é expresso: "(...) **o imune está obrigado**, como um contribuinte qualquer, **a cumprir os deveres acessórios impostos pela Administração, como, por exemplo, o de reter na fonte tributos devidos por terceiros**, manter livros, *ex vi* do Código Tributário Nacional" (in Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 260).

Respalhando a impossibilidade de aplicação da imunidade da entidade assistencial sem fins lucrativos quanto à obrigação de reter o Imposto de Renda, quando da remessa de juros para o exterior, tenho por fundamental a transcrição de trecho do voto condutor do acórdão, proferido pelo Ministro JOAQUIM BARBOSA, no julgamento do Recurso Extraordinário 202.987/SP, pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal:

"Nos termos do art. 150, IV, c da Constituição, é vedado aos entes tributantes instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. A exoneração compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (cf. o respectivo § 4º).

As áreas que ficam excluídas da aptidão para instituir impostos, portanto, referem-se tão-somente às operações realizadas pela entidade imune. Quer dizer, o Estado não pode colocar o SESI como **contribuinte** de imposto que grave seu patrimônio, sua renda ou seus serviços, desde que imanentes às funções institucionais que lhe são atribuídas pela Constituição e pela legislação de regência.

A sujeição passiva tributária compreende os sujeitos passivos diretos, chamados pela legislação tributária de **contribuintes**, e os



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sujeitos passivos indiretos, que podem ser **substitutos tributários** ou **responsáveis tributários**. **Nos termos do art. 121, par. ún. I do Código Tributário Nacional, somente pode ser considerado contribuinte a pessoa que estiver em relação pessoal e direta com a a situação que constitua o fato gerador.** Como se extrai da leitura dos arts. 121, par. ún. I e 128 do CTN, a legislação tributária justifica a sujeição passiva indireta em termos econômicos, derivada da circunstância de o terceiro que for chamado a responder pela obrigação tributária estar ligado, economicamente ou por outro tipo de liame causal, ao fato jurídico tributário.

Na hipótese versada nos autos, a operação tributada consistia na **venda de feijão, por contribuinte localizado no Estado de São Paulo, ao SESI**. A legislação vigente à época estabelecia que, em tais operações de circulação de mercadoria, a cobrança do tributo seria **diferida** para o momento da entrada do bem no estabelecimento varejista adquirente (cf. fls. 83 - por padrão, o ICM-ICMS incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento vendedor, e é por ele recolhido). No diferimento, a cobrança do tributo é postergada para uma etapa posterior do ciclo produtivo, sem, contudo, acarretar mudança do referencial fático da tributação. Em razão do uso da técnica de tributação referida, a entidade-recorrente foi apontada como **substituta** pelo pagamento do valor devido originalmente pelo **contribuinte**.

Seja na substituição, seja na responsabilidade tributária, não há o deslocamento da sujeição tributária passiva direta. Os substitutos e os responsáveis não são, nem passam a ser, contribuintes do tributo. Tanto a responsabilidade como a substituição pressupõem a existência, ou a probabilidade muito forte de vir a existir, a relação jurídica tributária que enlaça o contribuinte. Em nenhum caso, portanto, o fato gerador relativo ao contribuinte deixa de existir ou é ignorado. Responsabilidade e substituição tributária versam normas voltadas a garantir a máxima efetividade do crédito tributário, mediante a eleição de outros sujeitos passivos para garantir o recolhimento do valor devido a título de tributo. Assim, o responsável ou o substituto respondem por obrigação própria, mas totalmente dependente da existência, ou possibilidade de existência, e da validade, da relação jurídica tributária pertinente ao contribuinte. **Entendo que a imunidade tributária não alcança a entidade na hipótese de ser ela eleita responsável ou substituta tributária. Em ambos os casos, a entidade não é contribuinte do tributo. Não são suas operações que se sujeitam à tributação. Os fatos jurídicos tributários se referem a outras pessoas, contribuintes, como o produtor-vendedor no caso dos autos.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Se estas pessoas não gozarem da imunidade, descabe estender-lhes a salvaguarda constitucional.

Vale dizer, a eleição da entidade como sujeito passivo indireto não avança sobre qualquer das áreas constitucionalmente resguardadas pela Constituição contra a tributação, na medida em que o tributo incidirá sobre operações alheias e sujeitará diretamente pessoas estranhas à entidade beneficiada.

Não se trata, também, de investigar a pessoa que suporta a carga tributária para estabelecer o alcance da imunidade. No quadro aqui examinado, a busca pelo contribuinte de fato é irrelevante, já que existe um contribuinte de direito, que é o produtor-vendedor.

Descabe estender-lhe o benefício, se ele não gozar da imunidade (cf. o RE 111.427, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 22.09.1989).

Anoto que situação é muito parecida com o quadro enfrentado pela Administração Pública quando licita para adquirir bens e contratar serviços. A circunstância de as mercadorias serem vendidas, e os serviços, prestados ao Estado, não exonera as entidades privadas, atuantes no mercado e vocacionadas à obtenção de lucro, do dever fundamental de pagar tributos e, assim, contribuir para o sustentáculo financeiro dos entes federados" (STF, RE 202.987/SP, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/09/2009).

Conquanto a hipótese examinada no citado julgado refira-se à cobrança de ICMS, assemelha-se, em seu cerne, à controvérsia do presente Recurso Especial, tendo a Corte Suprema concluído que a imunidade conferida a uma entidade de assistência social e educação sem fins lucrativos (SESI – Serviço Social da Indústria), não poderia impedir a incidência de imposto (ICMS) devido pela venda de mercadoria à mesma, de vez que o vendedor continua como contribuinte do ICMS. Concluiu o STF, no aludido precedente, que "a responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, **a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto**". O paralelo com a demanda em análise é claro.

Não se deve olvidar, ainda, como destacado pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, o conteúdo do art. 167 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), constante do Decreto 3.000/99:

"Art. 167. As imunidades, isenções e não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33).

Parágrafo único. **A imunidade, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31)".

Os dispositivos citados são auto-explicativos, referendando toda a fundamentação desenvolvida até este ponto.

Ante o exposto, pedindo a mais respeitosa vênia ao Ministro Relator, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, para conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa extensão, **dar-lhe provimento**, a fim de reconhecer a legalidade da exigência de recolhimento do Imposto de Renda retido na fonte pela ora recorrida, devido pela remessa de juros ao exterior.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS**

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 27/06/2017

JULGADO: 27/06/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ ELAERES MARQUES TEIXEIRA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S) - RS038529
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS - RS079757

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Assusete Magalhães, conhecendo em parte do recurso e, nessa parte, dando-lhe provimento, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Og Fernandes."

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.480.918 - RS (2014/0233417-8)

VOTO-VISTA

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: A controvérsia veiculada nos presentes autos diz respeito à possibilidade ou não de se reconhecer a imunidade tributária quanto ao imposto de renda para o sujeito passivo de obrigação tributária acessória cujo objeto consiste na retenção e recolhimento de tributo devido pelo titular do acréscimo patrimonial.

I - Inexistência de contrariedade ao art. 535, II, do CPC/73

Registro, de logo, que não merece prosperar a tese de violação do art. 535 do CPC, porquanto o acórdão recorrido fundamentou, claramente, o posicionamento por ele assumido, de modo a prestar a jurisdição que lhe foi postulada.

Ademais, o fato de o Tribunal *a quo* haver decidido a lide de forma contrária à defendida pela parte recorrente, elegendo fundamentos diversos daqueles por ela propostos, não configura omissão ou qualquer outra causa passível de exame mediante a oposição de embargos de declaração.

II - Diferença entre sujeito passivo obrigado a fazer retenção na fonte, contribuinte e substituto tributário

A solução da controvérsia ora em análise requer a correta compreensão a respeito do que vem a ser (i) obrigação tributária acessória ou instrumental e respectivo sujeito passivo; e (ii) obrigação tributária principal e respectivo sujeito passivo.

Tais conceitos podem ser facilmente extraídos da leitura dos arts. 113, §§ 1º e 2º, 121, parágrafo único, I e II, 122 e 128, todos do CTN, a seguir transcritos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º **A obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º **A obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.**

[...]

Art. 121. **Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da **obrigação principal** diz-se:

I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. **Sujeito passivo da obrigação acessória** é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

[...]

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

Depreende-se, portanto, que a obrigação tributária acessória é aquela cujo objeto corresponde a um fazer ou não fazer no interesse da arrecadação, tendo como sujeito passivo a pessoa obrigada a referidas prestações positivas ou negativas. A doutrina também a denomina de obrigação formal ou instrumental, na medida em que busca "dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja ou possa estar, submetido" (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18 ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 275).

A obrigação principal, por sua vez, é aquela que surge no momento da ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária **por parte** (i) daquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte); ou (ii) daquele simplesmente obrigado por lei, desde que vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação (responsável *stricto sensu* ou substituto tributário).

Quanto a este último – responsável tributário –, é necessário o seguinte esclarecimento doutrinário (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2013, p. 528):



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

[...] o Código Tributário Nacional aponta apenas duas categorias de sujeito passivo, em seu art. 121: o contribuinte e o responsável. o Estudo dos dispositivos acerca da última categoria revela que, em verdade, sob tal rubrica apresentam-se figuras diversas, com regimes jurídicos próprios. Daí ser o caso de desdobrar a categoria do responsável *lato sensu* em *substituto* e *responsável stricto sensu* (este, responsável "por transferência").

Advirta-se de imediato que o Código Tributário Nacional trata ambas as figuras a partir da denominação comum de "responsável"; o desdobramento ora efetuado apenas se faz porque o mesmo Código apresenta disciplinas diversas para as duas classes de responsáveis, merecendo, daí, a divisão proposta.

Fala-se em *substituição* quando o legislador, conquanto descrevendo uma conduta proaticada por uma pessoa (contribuinte) como hipótese tributária, determina que, verificada aquela conduta, **outra** pessoa (*substituto*) terá a obrigação de recolher o tributo.

Tal o caso, por exemplo, da legislação do ICMS, que determina que o imposto devido em virtude da venda realizada por agricultores e comerciantes será devido pelos últimos. Note-se que quem gerou a saída da mercadoria foi o agricultor, mas é o comerciante quem deve o tributo.

Já a responsabilidade *stricto sensu* (por transferência) surgirá quando o legislador, embora definindo um sujeito passivo pela verificação do fato jurídico tributário, determina, em virtude de *outro fato* (diverso do fato jurídico tributário) que outras pessoas passarão a ser responsáveis (solidariamente ou não) pelo recolhimento do tributo devido pelo primeiro. É o caso da responsabilidade dos sucessores, de que tratam os arts. 129 a 133 do CTN.

No artigo 133, tem-se a responsabilidade por conta de uma aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento. Note-se que, com o fato jurídico tributário, uma empresa passou a ser devedora do tributo. No momento da ocorrência daquele fato, o adquirente do fundo de comércio sequer existia na relação tributária. Entretanto, em virtude da aquisição do fundo (que não é a hipótese tributária), o adquirente passou a responder pelos tributos relativos ao estabelecimento ou fundo de comércio adquirido.

Para que fique clara a diferença: no caso de substituição, a lei define uma hipótese de incidência, cujo aspecto pessoal indicaria o contribuinte; a própria lei, entretanto, define terceiro como sujeito passivo. Ou seja: o sujeito passivo não incorre, ele mesmo, no fato jurídico tributário, mas **no momento em que o contribuinte ali incorre, surge contra o sujeito passivo a pretensão tributária.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na espécie, não há dúvidas de que estamos diante de uma situação em que a ora recorrida estava inserida numa obrigação tributária acessória cujo objeto consistia na retenção e recolhimento do tributo devido por quem realmente praticou o fato gerador da obrigação tributária, intitulado contribuinte, a saber, a pessoa situada no exterior e que obteve o acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, nos termos dos arts. 43 e 45 do CTN:

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.

[...]

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**.

Registre-se que não se pode confundir aquele cujo dever simplesmente consiste na retenção e recolhimento do tributo devido, com a pessoa que se qualifica como contribuinte, responsável *stricto sensu* ou substituto tributário. Isso porque, no ato em materializada a hipótese de incidência, a pessoa obrigada à retenção não figurava na relação jurídica obrigacional tributária cujo objeto consistia no **pagamento** do tributo. Destaque-se que *retenção e recolhimento* não se confundem com *pagamento*.

É certo que pelo descumprimento da obrigação de fazer consistente na retenção e recolhimento o legislador pode atribuir a responsabilidade *stricto sensu* pelo pagamento do tributo ao sujeito passivo daquela obrigação tributária acessória. É o que se depreende da leitura do parágrafo único do art. 45 do CTN, cuja redação vale a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pena transcrever novamente: "**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**". Nesse sentido (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2013, p. 5.540):

Entretanto, quando não efetua a retenção, a fonte assume, sim, o papel de sujeito passivo. Vale notar, entretanto, que a responsabilidade da fonte não surgiu em virtude do fato jurídico tributário, mas sim do fato de ela não ter efetuado a retenção. Tivesse ela feito a retenção, então o patrimônio atingido teria sido o do contribuinte. Houve, portanto, um segundo fato (a saber: a não retenção), que deslocou a sujeição passiva para a fonte. Nesse caso, a fonte passa, sim, a ser responsável, mas não substituta. Ela é mera responsável *stricto sensu*, [...].

Contudo, tal circunstância não desnatura a qualidade inicial do sujeito passivo de obrigação tributária acessória daquele sujeito que deixou de reter e recolher o tributo devido a ponto de qualificá-lo como substituto tributário. Isso porque a figura do substituto tributário decorre especificamente do art. 128 do CTN, que autoriza seja alguém inserido numa relação jurídica tributária principal antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, como dito acima.

No caso, o que se tem é um sujeito de uma obrigação tributária acessória que estava obrigado à retenção e ao recolhimento do tributo (ora recorrida) devido pelo contribuinte (pessoa situada no exterior que obteve o acréscimo patrimonial), mas que deixou de cumprir tal encargo, passando à qualidade de responsável tributário *stricto sensu*.

III - Inaplicabilidade da imunidade tributária subjetiva na espécie

Como bem estabelecido no tópico anterior, não se pode confundir sujeito passivo de obrigação tributária acessória com o substituto tributário ou responsável tributário *stricto sensu*, pois a simples existência do dever de fazer a retenção e posterior recolhimento do valor correspondente ao tributo não altera o polo passivo da relação exacional, o que, sem sombra de dúvidas, acontece com o substituto e o responsável tributário.

A responsabilidade tributária *stricto sensu* pelo pagamento do tributo será



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

atribuída ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória em razão do descumprimento do seu dever, que era reter e recolher aos cofres públicos a importância devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal originária cujo objeto consistia no pagamento do tributo.

No caso autos, embora partindo de premissa diversa, concordo com os pares no que diz respeito à atecnia do art. 11 do Decreto-Lei n. 401/68 no que diz respeito às afirmações do que seria fato gerador do imposto de renda e contribuinte do tributo. Como bem destacado nos votos já apresentados, o fato gerador do IR (aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda) e respectivo contribuinte (titular da disponibilidade) não se confundem com a remessa dos valores ao exterior nem com o seu remetente, respectivamente.

Assim, partindo da premissa de que a ora recorrida, na operação em análise, atuou como mero sujeito passivo de obrigação tributária acessória cujo o dever consistia na retenção e recolhimento do tributo devido pela real contribuinte da exação (titular da disponibilidade econômica da renda), não há que se aplicar a imunidade tributária que diz ser titular, uma vez que essa tem caráter subjetivo, alcançando-lhe apenas naquelas situações em que atua como sujeito passivo da relação jurídica tributária principal originária decorrente da prática do fato gerador, o que, a toda evidência, não é o caso dos autos. Do contrário, estar-se-ia estendendo imunidade de caráter nitidamente subjetivo a pessoa diversa do seu titular. Nesse sentido a doutrina citada pela Ministra Assusete Magalhães em seu voto. Confira-se:

Reforçando a afirmação de que a imunidade tributária conferida à entidade de assistência social sem fins lucrativos não pode ser estendida, de forma indireta, ao particular que com ela negocia, vendendo-lhe produtos, assevera ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS (in Manual de Direito Tributário. 2ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 129) que "a jurisprudência tem sido no sentido de que a **imunidade do ente não afasta a tributação sobre o fornecedor dos bens, mesmo que o ônus econômico recaia sobre o ente imune adquirente**". Para tanto, **destaca o autor o conteúdo da Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal**, que, apesar de tratar do IPI, retrata uma situação que em muito se assemelha à hipótese dos autos: "**A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados**". SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO é expresso: "(...) **o imune está**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

obrigado, como um contribuinte qualquer, **a cumprir os deveres acessórios impostos pela Administração, como, por exemplo, o de reter na fonte tributos devidos por terceiros**, manter livros, *ex vi* do Código Tributário Nacional" (in Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 260).

Com efeito, com todas vênias ao Ministro Relator, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Herman Benjamin, para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, dar-lhe provimento, a fim de reconhecer a legalidade da exigência de recolhimento do imposto de renda retido na fonte pela ora recorrida, devido pela remessa de juros ao exterior.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2014/0233417-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.480.918 / RS

Números Origem: 50048886020104047102 RS-50048886020104047102

PAUTA: 19/09/2017

JULGADO: 19/09/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MARIO LUIZ BONSAGLIA**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
RECORRIDO : SOCIEDADE VICENTE PALLOTTI
ADVOGADOS : MARCELO CARLOS ZAMPIERI E OUTRO(S) - RS038529
LILIAN ANA MARTINS DOS SANTOS - RS079757

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Og Fernandes, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, que lavrará o acórdão. Vencido o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."

Votaram com o Sr. Ministro Herman Benjamin a Sra. Ministra Assusete Magalhães e o Sr. Ministro Og Fernandes.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão (Presidente), nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.