

A Tributação do não Residente pelo Imposto de Renda no Brasil e os Rendimentos Provenientes de Imóvel Situado no Exterior

Caio Schunck

Pós-graduando em Direito Tributário pela USP. Advogado em São Paulo.

Resumo

O objetivo deste estudo é investigar, com base na legislação e na doutrina brasileiras, se os rendimentos provenientes de imóveis situados no exterior, auferidos por não residentes, estão sujeitos à incidência do imposto de renda brasileiro simplesmente pelo fato de a fonte pagadora dos rendimentos estar localizada no Brasil, questão que se revela importante nos dias atuais, haja vista a divergência existente entre a doutrina e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) a respeito do conceito de “fonte” na tributação desta espécie de rendimentos.

Palavras-chave: tributação internacional, Imposto de Renda, não residentes, rendimentos de imóveis.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze if the income arising from real estate located abroad and earned by non-residents are subject to the Brazilian income tax merely because the source of payment (*i.e.*, the payer) is located in Brazil, which currently reveals an important discussion, due to the divergence of understanding between the doctrine and the Brazilian IRS regarding the concept of “source” in the taxation of this kind of income.

Keywords: international taxation, income tax, non-residents, real estate income.

1. Soberania Fiscal. Princípios Orientadores da Tributação da Renda no Direito Tributário Internacional: Territorialidade vs. Universalidade

No Direito Tributário Internacional há dois princípios de suma importância para a compreensão da relação que se estabelece entre a tributação da renda auferida pelos residentes em um determinado Estado, além dos limites do território deste, e a tributação que este mesmo Estado impõe sobre a renda gerada dentro de seu território, mas auferida por não residentes. São eles: o *princípio da territorialidade* e o *princípio da universalidade*¹.

¹ “In the practice of international taxation the question of extraterritoriality appears to concentrate on the worldwide versus the source taxation of income, rather than the taxation of nationals versus aliens or residents versus non-residents. This is mainly due to the fact that practically all countries levy income tax while none of these countries forgoes taxing domestic source income, irrespective of whether such income is derived by nationals, aliens, residents or non-residents.” (MARTHA, Rutsel Silvestre J. “Extraterritorial taxation in international law”. In: MEESSEN, Karl Matthias. *Extraterritorial jurisdiction in theory and practice*. Londres: Kluwer Law Internacional, 1996, pp. 19-20)

1.1. Princípio da territorialidade

O primeiro princípio que cabe ser examinado é o da territorialidade, o qual pode ser definido como um princípio geral, diretamente relacionado com o aspecto espacial do fato imponível, que demarca a soberania fiscal dos Estados, haja vista limitar a amplitude da atividade tributante destes Estados aos fatos que tenham conexão com o seu território².

A partir deste conceito, o princípio da territorialidade pode ser classificado de acordo com: (i) *o fundamento do poder tributário, i.e.*, conforme a lei do Estado tributante exija, para a incidência da norma tributária, que se estabeleça um vínculo com a *pessoa* ou com a *situação* tributada (territorialidade *pessoal* ou *real*); e (ii) *a extensão do poder tributário, i.e.*, conforme o alcance *abstrato* ou *concreto* da norma tributária (territorialidade *material* ou *formal*)³ somente se verifique em relação a situações ocorridas dentro do território do Estado tributante, ou também fora dele.

Sob o aspecto da territorialidade *pessoal*, o exercício válido da competência tributária é condicionado a que a *pessoa* submetida à tributação tenha relação com o território do Estado, *i.e.*, que ela seja sediada, domiciliada ou residente no território do Estado tributante, enquanto que na territorialidade *real*, exige-se para o exercício válido da competência tributária que a *situação* tributada tenha vínculo com o território do Estado tributante. Como “a territorialidade em sentido real é o que a doutrina denomina, hoje, princípio da fonte, enquanto o princípio da residência vincula-se à territorialidade em sentido pessoal”⁴, trataremos da dicotomia “fonte x residência” mais adiante.

Com relação à classificação da territorialidade em *material* e *formal*, a qual é baseada no critério do alcance *abstrato* ou *concreto* da norma tributária dentro ou fora do território do Estado tributante, importa destacar que tal classificação fundamenta-se, na verdade, na questão da existência ou não de limites aplicáveis ao exercício do poder impositivo de um Estado dentro e fora de seu território, *i.e.*, discute-se o âmbito de validade e eficácia da norma tributária no espaço.

Na territorialidade *material*, a territorialidade é enxergada sob a ótica do âmbito espacial de validade da norma tributária “in abstracto”, *i.e.*, analisa-se se a norma tributária pode contemplar abstratamente apenas situações ocorridas dentro do território do Estado tributante, ou também alcançar situações ocorridas além daqueles limites territoriais. Na territorialidade *formal*, por sua vez, a territorialidade é vista sob o ângulo do âmbito espacial de validade da norma tributária “in concreto”, ou seja, se a norma tributária pode ser imposta concretamente somente dentro dos limites territoriais do Estado tributante, ou também fora deles. Dessa forma, a territorialidade *material* e a *formal* podem ser enxergadas tanto sob o as-

² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326.

³ Essa dicotomia corresponde à distinção entre a “jurisdiction to prescribe” e a “jurisdiction to enforce” do Direito norte-americano. *Vide*: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. 6ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 6.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, p. 327.

pecto *interno*, como sob o *externo*⁵. No plano *interno*, pode-se afirmar que a validade e a eficácia da norma tributária são estritamente territoriais, haja vista que, dentro do seu território, o Estado regula com exclusividade as relações nele ocorrentes⁶. É no plano *externo*, no entanto, que a dicotomia entre territorialidade *material* e *formal* ganha importância.

Para uma exata compreensão das noções de territorialidade *material* e *formal* no âmbito *externo*, é preciso analisá-las a partir do conceito de *soberania*, pois somente a partir deste conceito torna-se possível avaliar se o exercício da competência tributária por parte de um determinado Estado pode alcançar apenas fatos ocorridos dentro dos seus limites territoriais, ou também aqueles ocorridos além de suas fronteiras, bem como se esse alcance ocorre apenas por meio de uma previsão *abstrata* da norma, ou se *concretamente*, através da *efetividade* desta norma em território estrangeiro.

De uma forma geral, a soberania pode ser conceituada como “a supremacia do poder político e da ordem jurídica existentes em um determinado Estado”⁷. Resta definir, portanto, até onde esta supremacia continua “suprema”, *i.e.*, quais os limites da “não subordinação da autoridade estatal” e da qualidade de “soberano”, própria do poder do Estado. Como bem aponta Schoueri⁸, calcado na doutrina de Baracho, a soberania possui duas faces sempre presentes, uma *interna* e outra *externa*, as quais se apresentam conforme o âmbito territorial em que determinado Estado pode fazer valer a supremacia do seu poder e da sua ordem jurídica de maneira exclusiva (pode fazê-lo, inclusive, de modo concorrente, mas desde que não conflite com outras soberanias).

Aplicando tais noções ao campo tributário, o poder de tributar passa a ser entendido como uma expressão da soberania⁹, haja vista ser a soberania o fundamento da autonomia e da independência inerentes ao Estado tributante, por meio das quais a autoridade estatal torna-se livre para determinar os fatos tributáveis. Desta forma, afigura-se correta a afirmação feita anteriormente no sentido de que, *internamente*, a validade e a eficácia da norma tributária, *i.e.*, a soberania expressada a partir do poder de tributar, são plenas e estritamente territoriais, primeiro, porque dentro do seu território, o Estado é o único que tem o poder de livremente estruturar a sua ordem jurídica e, segundo, porque, dentro do seu espaço terri-

⁵ *Ibidem*, pp. 328-329.

⁶ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional público: curso elementar*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 153-154.

⁷ “Atente-se bem para este detalhe peculiar, não é a soberania o poder em si, mas uma qualidade deste (...)” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. São Paulo: RT, 1997, pp. 48-49)

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tratados e convenções internacionais sobre tributação”. *Direito Tributário atual* vol. 17. São Paulo: Dialética, 2003, p. 21.

⁹ “It is therefore clear that, in principle, fiscal jurisdiction cannot exist without sovereignty. The norm of international law dictates that jurisdiction is an attribute of sovereignty, and based thereon a sovereignty (*i.e.* a state) may exercise jurisdiction. (...) This is indeed the right question because if jurisdiction is an attribute of sovereignty then it must be the case that limits of fiscal jurisdiction are similar to those of national sovereignty. Consequently, identifying the limits of sovereignty is tantamount to identifying the limits of every type of jurisdiction, including tax or fiscal jurisdiction.” (MARTHA, Rutsel Silvestre J. “Extraterritorial taxation in international law”. *Op. cit.*, nota 1, p. 22)

torial, a atuação estatal não afeta a soberania dos Estados estrangeiros¹⁰. Em contrapartida, é possível concluir que, *externamente*, a soberania não é absoluta, porquanto no campo das relações interestatais, em virtude da ausência de uma conexão direta com o território do Estado, a soberania torna-se passível de limitação, primeiro, pela concorrência com a soberania de outros Estados e, depois, pelas normas que compõem o Direito Internacional¹¹.

Disso decorre que, apesar de ser possível a qualquer Estado editar normas tributárias que *abstratamente* contemplem fatos ocorridos fora do seu espaço territorial (territorialidade *material*), haja vista ser a edição de normas um procedimento sujeito exclusivamente à *soberania interna* do Estado e que não afeta a soberania de outros Estados, do ponto de vista *concreto*, *i.e.*, da *efetividade* ou executoriedade desta norma em território estrangeiro (territorialidade *formal*), concordamos com Alberto Xavier, para quem “ao contrário da extraterritorialidade em sentido material, uma extraterritorialidade em sentido formal constituiria, pois, violação de soberania”¹².

Como se vê, o poder de tributar dos Estados somente pode ser exercido nos limites de sua soberania, o que justifica o fato de ser possível a um determinado Estado contemplar *abstratamente* em uma norma tributária fatos ocorridos fora de seu território, mas não lhe ser possível executar *concretamente* tal previsão dentro do território estrangeiro. Tal se dá porque, no primeiro caso (previsão abstrata), a atuação estatal encontra fundamento em sua soberania interna, enquanto que, na segunda hipótese (execução concreta), não há soberania a embasar a atuação do Estado fora dos seus limites territoriais. Por consequência, como a soberania de um Estado não pode ser exercida concretamente dentro do território de outro Estado sem que, com isso, a soberania deste seja violada, conclui-se que, *externamente*, apenas é possível falar da territorialidade *formal* no plano teórico.

Como a pretensão tributária só pode ser exercida onde houver soberania, e sendo a soberania dependente de uma ligação, ainda que indireta, com o território do Estado, conclui-se que a efetiva aplicação da norma tributária que contempla fatos externos está condicionada à identificação de um vínculo entre a situação tributada, ou o sujeito dela participante, e o Estado tributante, de forma que, a partir desta conexão torne-se possível estender a soberania estatal para alcançar fatos ocorridos além daqueles limites territoriais. Ou seja, somente a partir da constatação do referido vínculo é que o Estado poderá atuar de maneira soberana, o que demonstra que a possibilidade de prever em normas tributárias quaisquer fatos ocorridos além do território estatal (territorialidade material) não é absoluta, haja vista encontrar-se limitada pela necessária existência da referida conexão a autorizar a tributação.

Em todas as situações onde houver soberania haverá ligação, direta ou indireta, com o território, daí ser correto afirmar que a pretensão tributária do Estado pode ser exercida sobre quaisquer fatos que mantenham algum tipo de conexão

¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. *Op. cit.*, nota 7, p. 49.

¹¹ *Ibidem*, p. 48.

¹² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 26.

com o território¹³ (desde que tais conexões estejam legalmente previstas), e não apenas sobre fatos ocorridos dentro do território do Estado. Disso decorre que a noção de territorialidade, no sentido estrito de “ligação a um território”, não mais parece correta, pois, “quando se cogita da existência de um princípio da territorialidade, no Direito Tributário Internacional, não se defende a existência de uma limitação a fatos ocorridos num território, mas sim a exigência de que a situação a ser atingida pela tributação possua alguma conexão com o Estado tributante. É a territorialidade material limitada.”¹⁴

E foi a partir dessa nova perspectiva de “ligação com o Estado tributante”¹⁵ que a territorialidade passou a ser enxergada sob a ótica dos elementos de conexão, estes entendidos como critérios ou limites reconhecidos pela legislação dos Estados (ou em acordos de bitributação), os quais permitem definir se a situação ocorrida no exterior pode ser alcançada pela pretensão tributária contemplada abstratamente em uma norma nacional de um determinado Estado. Como se percebe, a territorialidade *material* mantém estreita relação com as noções de territorialidade *pessoal e real*, inicialmente mencionadas, porquanto estas espécies de territorialidade, ao condicionarem a incidência da norma tributária à existência de um vínculo entre a *pessoa* ou a *situação* tributada e o Estado tributante, caracterizam-se como limitação daquela territorialidade, *i.e.*, são o próprio fundamento do poder de tributar.

Nesse sentido, conclui-se também que, enquanto a classificação da territorialidade em *pessoal e real* diz respeito ao *fundamento* do poder tributário do Estado¹⁶, a classificação da territorialidade em *material e formal* refere-se à *extensão* do mencionado poder, ou melhor, ao âmbito espacial de incidência da norma tributária editada internamente por um Estado. Ou seja, enquanto a análise da territorialidade sob a ótica *pessoal e real* responde a questão “por que tributar?”, o exame da territorialidade *material* (sob a perspectiva da *territorialidade estrita* e da *universalidade*) responde a questão “até onde tributar?”.

Toda essa análise acerca do princípio da territorialidade torna-se importante na medida em que, a partir da interpretação conjunta dos arts. 682, inciso I, e 685, “caput”, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), verifica-se que o Brasil adota a territorialidade estrita como critério para a tributação dos rendimentos auferidos por não residentes.

1.2. Princípio da universalidade

Conceitualmente, o princípio da universalidade, também conhecido como “worldwide income taxation principle”¹⁷, pode ser definido como um critério de tributação possível de ser adotado pelos diversos Estados, por meio do qual, a norma tributária, apesar de editada internamente, alcança validamente situações ocor-

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, pp. 330-331.

¹⁴ *Ibidem*, p. 336.

¹⁵ *Ibidem*, p. 339.

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 258.

¹⁷ MARTHA, Rutsel Silvestre J. “Extraterritorial taxation in international law”. *Op. cit.*, nota 1, p. 20.

ridas além dos limites do território estatal, sob o fundamento de a(s) pessoa(s) que realiza(m) ou participa(m) daquelas situações estarem conectadas ao Estado tributante em decorrência de residência ou de nacionalidade¹⁸. Ou seja, tal princípio determina que os rendimentos auferidos por residentes ou nacionais de um determinado Estado sejam por este tributados, independentemente do local em que tenham sido produzidos ou pagos.

Analisando a questão mais uma vez sob a ótica da soberania, vale lembrar a noção tripartida de soberania (pessoal, territorial e funcional) mencionada por Martha, a partir da qual seria possível correlacionar os princípios da universalidade e da territorialidade às ideias de “soberania pessoal” e “soberania territorial”, respectivamente¹⁹. Portanto, constata-se que, ao lado da territorialidade, o princípio da universalidade caracteriza-se como um critério de tributação pelo qual o legislador pode optar para resolver a questão do âmbito de incidência de uma norma tributária editada internamente²⁰.

Em que pese tratar-se, assim como a territorialidade, de um dos critérios de tributação da renda gerada em uma transação internacional, a adoção do princípio da universalidade por um Estado não significa o afastamento integral do princípio da territorialidade, uma vez que a adoção efetiva da universalidade está condicionada, em regra, ao fato de a *pessoa* que realiza ou participa da situação objeto da norma tributária estar conectada ao Estado tributante através da residência ou da nacionalidade, *i.e.*, está condicionada à territorialidade em seu aspecto *pessoal*²¹. O contrário, contudo, não é verdadeiro, pois é possível ao Estado tributante, mesmo adotando a territorialidade pessoal como fundamento de seu poder tributário, limitar o âmbito de incidência da norma tributária interna somente às situações ocorridas dentro do seu território (territorialidade pura)²².

O Direito brasileiro segue a primeira linha, porquanto para a tributação dos rendimentos auferidos por não residentes adota o princípio da territorialidade estrita, enquanto para a tributação dos rendimentos auferidos pelos residentes no Brasil adota o princípio da universalidade, tanto para as pessoas físicas²³ como para as pessoas jurídicas²⁴.

Como se constata, por tratar-se de uma opção de política fiscal, qualquer Estado pode adotar o princípio da universalidade, o que acaba tendo como consequência o desencadeamento de relações tributáveis por mais de um Estado, uma vez que, tanto o Estado da fonte do rendimento (de produção ou pagamento), como o Estado da residência ou nacionalidade do titular do rendimento (que adota a universalidade), podem exercer seu poder tributário sobre a mesma situação. Na prática, essa concorrência de poderes tributários própria do princípio da univer-

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, pp. 354-355.

¹⁹ MARTHA, Rutsel Silvestre J. “Extraterritorial taxation in international law”. *Op. cit.*, nota 1, p. 23.

²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. *Op. cit.*, nota 7, pp. 68-69.

²¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 259.

²² *Ibidem*, pp. 259-260.

²³ Vide art. 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/1988.

²⁴ Vide art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

salidade pode ser resolvida pelos Estados tanto por meio de métodos unilaterais de solução de concursos impositivos, tais como a concessão de crédito de imposto (“tax credit”), a isenção tributária (“tax exemption system”) ou dedução, quanto pelo método bilateral dos tratados e convenções internacionais²⁵, métodos esses que atenuam a força da universalidade.

Na legislação brasileira, a atenuação do princípio da universalidade e, por consequência, da possibilidade de concorrência tributária, é alcançada mediante a outorga unilateral de crédito de imposto²⁶, ou seja, permite-se que as pessoas físicas ou jurídicas compensem o imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior com o imposto de renda brasileiro incidente sobre estes mesmos rendimentos²⁷. Além disso, o Brasil também é adepto de tratados e convenções internacionais para evitar a bitributação.

2. Sistemática de Tributação dos Rendimentos Auferidos por não Residentes

2.1. Os elementos de conexão: aspectos gerais

Quando se fala em elementos de conexão, necessariamente remete-se à ideia de conflito de leis, ou melhor, em como evitar um conflito na aplicação de sistemas jurídicos distintos e, em última instância, impedir que se instaure um conflito entre soberanias. Como visto, os Estados são livres para editar normas que tenham por objeto situações ocorridas além de suas fronteiras territoriais, entretanto, é justamente em decorrência dessa possibilidade que uma mesma situação pode vir a ser objeto de normas jurídicas editadas por mais de um Estado.

Quando aquela situação do exterior, inicialmente disciplinada de forma abstrata por normas jurídicas de diversos Estados, se verifica no mundo fenomênico, cada um daqueles Estados avoca para si a prerrogativa de aplicar sua própria norma à referida situação, o que acaba resultando em um conflito de jurisdições que, na seara tributária, corresponde a um conflito entre “poderes de tributar”, tornando necessário definir por qual sistema jurídico a situação mencionada será efetivamente regulada, *i.e.*, deve-se determinar qual sistema jurídico será aplicado concretamente ao caso.

É neste ponto que se verifica a utilidade dos elementos de conexão, pois é através deles que os conflitos de leis são resolvidos, *i.e.*, são aplicáveis quando do desencadeamento de relações tributáveis por mais de um Estado, momento em que se instaura o conflito no exercício do poder tributário.

Considerando que o poder de tributar somente pode ser exercido nos limites da soberania do Estado, a aplicação efetiva da norma tributária que tenha por objeto situação do exterior encontra-se condicionada à identificação de um “ponto de contato” entre a situação objeto desta norma e o Estado tributante, pois é por meio deste “ponto de contato” que se torna possível estender a soberania do Estado tributante e, desta forma, fazer com que o seu poder de tributar alcance fatos ocorri-

²⁵ TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. *Op. cit.*, nota 7, p. 70.

²⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 429.

²⁷ Vide: (a) *para as pessoas físicas*, o art. 12, inciso VI, da Lei nº 9.250/1995; art. 5º da Lei nº 4.862/1965; e art. 103 do RIR/1999; e (b) *para as pessoas jurídicas*, o art. 26 da Lei nº 9.249/1995.

dos além dos seus limites territoriais. Os elementos de conexão são justamente esse “ponto de contato” entre a situação/pessoa objeto da tributação e o Estado tributante, sendo que, para o correto entendimento da função que eles desempenham na solução de conflitos de leis, necessário se faz uma breve análise do que são e de como são estruturadas as chamadas “normas de conflito” (ou *normas de conexão ou indiretas*), bem como sua distinção em relação às “normas diretas ou materiais”²⁸.

As *normas de conflito* ou *de conexão (indiretas)* são aquelas que determinam o âmbito espacial de incidência das leis tributárias (*materiais* ou *diretas*) editadas internamente pelos Estados, sem solucionar diretamente a questão jurídica propriamente dita²⁹. Ou seja, são normas editadas com objetivo de indicar qual ordenamento jurídico deve ser aplicado quando a situação objeto de análise caracteriza-se como uma *situação internacional*³⁰, isto é, quando se encontra vinculada a mais de um sistema jurídico.

Qualquer situação da vida é composta por diversas características, sendo que a qualificação desta situação como “internacional” depende de que pelo menos uma de suas características constitutivas esteja ligada a mais de um sistema jurídico. Nesse sentido, ao editar uma norma de conflito, o legislador nada mais faz do que “indicar” um dos sistemas jurídicos (cuja aplicação é possível) para regular concretamente a situação internacional. Essa “indicação”, contudo, somente será considerada juridicamente plausível se houver um “ponto de contato” entre a situação internacional e o sistema jurídico “indicado” pelo legislador.

Isso ocorre, pois um determinado ordenamento jurídico não pode ser considerado “aplicável” a uma situação internacional se com ela não estiver conectado de alguma forma, uma vez que, sem o referido “ponto de contato”, a soberania estatal não pode ser estendida com o fito de fundamentar a incidência normativa. É justamente esse “ponto de contato” entre a situação internacional e o ordenamento jurídico indicado na norma de conflito como “aplicável” que a doutrina denomina de “elemento de conexão”³¹.

Como qualquer norma jurídica, a norma de conflitos também é estruturada em antecedente (hipótese) e consequente normativo.

O *antecedente* (ou a *hipótese*) da norma de conflitos é composto por dois elementos logicamente distintos: (i) o *conceito-quadro*; e (ii) o *elemento de conexão*³². No *conceito-quadro* há a descrição do fato em relação ao qual há a possibilidade de aplicação de mais de um sistema jurídico³³, enquanto que, o *elemento de conexão*, conforme já adiantado, é o “ponto de contato” entre o fato descrito no *conceito-quadro*

²⁸ Segundo Alberto Xavier (*Direito Tributário internacional do Brasil. Op. cit.*, nota 3, p. 51), as normas jurídicas que compõe o Direito Tributário Internacional podem ser classificadas quanto: (i) a *fonte de produção* (interna ou internacional); (ii) a *natureza* (direta ou indireta); e (iii) a *função* (substancial ou instrumental). Para os fins do presente trabalho, importa analisar mais detalhadamente apenas as normas de Direito Tributário Internacional classificadas quanto a sua *natureza*, *i.e.*, as *normas de conflito* ou *de conexão (indiretas)* e as *normas materiais* (ou *diretas*).

²⁹ *Ibidem*, p. 52; DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional privado: parte geral*. 7ª ed. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 51-52.

³⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil. Op. cit.*, nota 3, p. 3.

³¹ *Ibidem*, p. 53

³² *Idem*.

³³ *Ibidem*, p. 54.

e o ordenamento jurídico do Estado que, de forma definitiva, será aplicado à questão jurídica³⁴, ou seja, é a característica da situação internacional escolhida pelo legislador como fator predominante para fazer incidir determinado sistema jurídico³⁵. Já o *consequente* da norma de conflitos é composto por um comando que determina especificamente qual o ordenamento jurídico (*i.e.*, o sistema jurídico de qual Estado) será aplicado caso a situação internacional descrita no antecedente da norma se verifique³⁶.

É importante salientar, consoante o faz Alberto Xavier, que “como é próprio de toda a norma de conflitos - e daí a sua caracterização como ‘norma indireta’ - o seu comando preceptivo traduz-se na designação de uma dada lei (ou ordem jurídica) aplicável, e não numa regulamentação direta de direito material”³⁷, haja vista a função de regular diretamente a situação internacional a ser desempenhada pelas *normas materiais* (ou *diretas*). Assim, enquanto as normas de conflitos servem para determinar qual o sistema jurídico aplicável em uma dada situação internacional, as *normas materiais* ou *diretas* são aquelas que disciplinam de maneira específica e substancial a situação internacional considerada, *i.e.*, caracterizam-se como normas jurídicas sem conteúdo conflitual, já que pressupõem a definição prévia do ordenamento jurídico que será aplicado ao caso³⁸.

Do ponto de vista temporal, é possível afirmar que a aplicação da norma de conflito antecede, necessariamente, a aplicação da norma material, porquanto antes da definição acerca de qual sistema jurídico é aplicável à situação internacional, não é possível falar-se em aplicação da norma jurídica material editada internamente por determinado Estado³⁹.

Em que pese ser útil o raciocínio empreendido com relação à estrutura das normas de conflito, especialmente para explicar a função dos elementos de conexão, não se pode esquecer que, uma vez definido o limite espacial de uma lei interna, surge a questão de saber se outro Estado também impôs tributação sobre o mesmo fato, seja com base no mesmo elemento de conexão, em elemento de conexão diferente ou com base em qualquer critério que seja. A análise desta questão é importante porque os ordenamentos jurídicos dos diferentes Estados são potencialmente capazes de produzir conflitos impositivos, haja vista a grande gama de elementos de conexão existentes.

Diante disso, na seara tributária é possível concluir que, na prática, caso uma determinada situação da vida seja objeto de regulação por dois ou mais sistemas jurídicos (situação internacional), a solução efetiva da dupla tributação decorrente do conflito de leis somente ocorrerá mediante a edição de uma norma de conflitos de fonte internacional entre os Estados envolvidos, isto é, mediante a celebração de um tratado internacional (*método bilateral*), ou por meio dos já mencionados métodos unilaterais (concessão de crédito de imposto, isenção tributária, ou dedução).

³⁴ *Idem.*

³⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil. Op. cit.*, nota 3, p. 251.

³⁶ DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional privado: parte geral. Op. cit.*, nota 29, pp. 51-52.

³⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil. Op. cit.*, nota 3, pp. 54-55.

³⁸ “O aplicador da lei seguirá a norma de Direito Internacional Privado como se fora uma seta indicativa do direito aplicável, e neste, procurará as normas jurídicas que regulam o caso *sub judice*.” (DOLINGER, Jacob. *Direito Internacional privado: parte geral. Op. cit.*, nota 29, p. 52)

³⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil. Op. cit.*, nota 3, p. 55.

2.1.1. Os elementos de conexão no imposto de renda: princípio da fonte vs. princípio da residência

Os diversos sistemas jurídicos adotam certos critérios para a delimitação do alcance de suas leis tributárias, *i.e.*, para fundamentar o seu poder tributário. Estes critérios podem se referir às pessoas (aspecto subjetivo) ou às coisas e fatos (aspecto objetivo) que caracterizam a situação tributável, sendo, por isso, classificados como critérios ou elementos de conexão *subjetivos* e *objetivos*⁴⁰.

Quando são analisados os elementos de conexão *subjetivos* e *objetivos* aplicáveis ao imposto de renda, o grande embate ainda vigente decorre do conflito entre o *princípio da residência* e o *princípio da fonte*⁴¹.

Com relação ao *princípio da residência*, duas questões merecem destaque: (i) a distinção entre as situações jurídicas de *residência* e *não residência*; e (ii) a existência ou não de diferença entre as noções de *residência* e *domicílio*.

A distinção entre as situações jurídicas de *residência* e *não residência* é de extrema relevância para o Direito Tributário Internacional, já que, na maioria dos países, a definição da condição de *residente* ou de *não residente* da pessoa física ou jurídica resulta na aplicação de regimes jurídicos diversos para cada caso, pois enquanto as pessoas físicas ou jurídicas enquadradas como *residentes* estão sujeitas à “tributação ilimitada” calcada no princípio da universalidade, aquelas consideradas *não residentes* terão seus rendimentos tributados pelo imposto de renda de forma “limitada”, com base no princípio da fonte⁴².

No que tange a existência ou não de diferença entre os conceitos de *residência* e *domicílio*, há, basicamente, dois modelos de sistemas jurídicos: (i) aqueles que consideram a “residência” e o “domicílio” como ideias diferentes; e (ii) os que tratam tais conceitos como sinônimos. Nos ordenamentos jurídicos que adotam o primeiro modelo, a noção de domicílio é mais robusta que a de residência, ou seja, para este grupo de ordenamentos jurídicos, o domicílio exprime uma relação de permanência mais intensa entre uma dada pessoa, física ou jurídica, e o território de um Estado⁴³. Segundo Bulhões Pedreira, é possível diferenciar os vários graus da relação de permanência entre a pessoa e o território do Estado, a qual vai desde a *pousada* até o *domicílio*⁴⁴. Já nos ordenamentos jurídicos que seguem o segundo modelo, os conceitos de residência e domicílio são interpretados como expressões sinônimas, sendo mais comum a utilização do termo “residência” para se referir a ambos indistintamente⁴⁵. Nestes sistemas jurídicos, o que há são concepções distintas da noção de residência, *i.e.*, há os que a interpretam sob uma *concepção subjetivista* e aqueles que a acolhem com base em uma *concepção objetivista*. Enquanto para a concepção subjetivista a configuração da residência de uma pessoa, física

⁴⁰ “Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários (...).” (*Ibidem*, p. 252)

⁴¹ “O que se deve ter presente é que, sob tal rubrica, encontra-se a discussão sobre quem deve tributar a renda de uma transação internacional: o país da fonte do rendimento ou o país em que reside seu beneficiário (adotando o último, pois, o princípio da universalidade).” (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, p. 343)

⁴² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 291.

⁴³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 288.

⁴⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC Editôra, 1969, pp. 1-6.

⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 289.

ou jurídica, depende da combinação da *permanência física* em algum ponto do território do Estado (“corpus”) e da *intenção* de se tornar residente (“animus”)⁴⁶, para a concepção objetivista exige-se somente a presença física em algum ponto do território estatal durante um período de tempo predeterminado⁴⁷.

A legislação tributária brasileira segue o segundo modelo, *i.e.*, trata os conceitos de domicílio e residência como sinônimos, porém, não acolheu uma concepção de “residência” puramente subjetivista ou objetivista, tendo adotado, na verdade, uma posição que pode ser considerada um “meio-termo” entre tais concepções⁴⁸, já que “o estatuto de residente adquire-se, alternativamente, pela permanência duradoura no território nacional com visto temporário, sejam quais forem as intenções do sujeito (elemento material), ou pela intenção de residência no Brasil, expressa pela posse de visto permanente (elemento formal)”⁴⁹.

Passando para a análise dos elementos de conexão objetivos, a doutrina é unânime ao afirmar que, no imposto de renda, o elemento de conexão objetivo fundamental é a *fonte dos rendimentos* (também denominado de *princípio da fonte*)⁵⁰, o qual pode ser conceituado como a característica da situação internacional correspondente ao *local de onde a renda se origina*, ou seja, é o critério que determina ser aplicável à situação internacional o ordenamento jurídico do Estado onde se encontrar localizada a fonte do rendimento.

Conforme destaca Schoueri, citando Vogel, a problemática relativa ao elemento de conexão *fonte* decorre do fato de o vocábulo “fonte” não possuir significado unívoco, variando nas legislações dos diversos Estados, sendo essa a razão de ser da expressão “source is not self-defining”⁵¹. Apesar dessa variabilidade de significados conferida pelas legislações dos Estados, é possível afirmar que, para os fins de tributação da renda, o termo “fonte” (enquanto critério para definição da competência tributária) é utilizado nos diversos ordenamentos jurídicos, basicamente, com dois sentidos⁵²: (i) *econômico* ou de *fonte de produção* e (ii) *financeiro* ou de *fonte de pagamento* dos rendimentos⁵³.

⁴⁶ “Esta conjugação é objeto de uma apreciação (teste de residência) por parte das autoridades fiscais, que se socorrem de diversos critérios e presunções, cumulativas ou alternativas, que as habilitem a decidir.” (*Ibidem*, pp. 289-290)

⁴⁷ *Ibidem*, p. 290.

⁴⁸ Vide arts. 2º, 3º e 4º da Instrução Normativa SRF nº 208/2002.

⁴⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, pp. 291-292.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 303; SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, p. 342, nota 2; TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriritributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. *Op. cit.*, nota 7, p. 94.

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, p. 343, nota 2, *apud* VOGEL, Klaus. “World-wide vs. source taxation of income - A review and reevaluation of arguments”. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdã: Kluwer, 1989, p. 119.

⁵² “(...) só aparentemente estes conceitos são espécies de um gênero comum, pois enquanto no primeiro caso existe um nexo causal direto entre a renda e o fato que a determina, no segundo a expressão fonte não está ligada a uma idéia de causalidade, mas sim à de origem dos recursos que representam renda para o respectivo beneficiário (...)” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 304).

⁵³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões, *Imposto de Renda*. *Op. cit.*, pp. 2-82. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, p. 343.

Sob a ótica *econômica* ou da *fonte de produção*, a fonte é entendida como o local onde a renda efetivamente tem a sua origem, *i.e.*, onde é produzida, formada⁵⁴. No Direito brasileiro, esta noção decorre diretamente do disposto no art. 43, inciso I, do CTN, porquanto o legislador, ao se valer da expressão *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, reconheceu a importância da fonte de produção dos rendimentos, haja vista o termo “produto” indicar a ideia de “resultado”, “consequência” de algo, no caso do “capital”, do “trabalho” ou da “combinação de ambos”. Ou seja, a partir da redação do citado dispositivo, percebe-se que a renda pode ter como fonte, ou origem, o capital, o trabalho ou a combinação de ambos⁵⁵, *i.e.*, o Estado onde tais elementos se verificarem.

Já sob a perspectiva *financeira* ou da *fonte de pagamento*, a fonte é interpretada como o local de onde provêm os recursos financeiros que representam o rendimento pago ao beneficiário, *i.e.*, o Estado de residência ou domicílio do devedor dos rendimentos⁵⁶.

O ideal seria que tanto a produção como a percepção dos rendimentos ocorressem dentro do território de um mesmo Estado tributante, hipótese que não justificaria tal controvérsia. Contudo, quando não há coincidência das fontes de produção e pagamento no mesmo território, é possível a cada ordenamento jurídico “escolher” qualquer um dos critérios, ou mesmo ambos⁵⁷, *i.e.*, cada Estado pode adotar um critério ou um conceito diferente de “fonte de rendimento”, de modo que a exata definição desta expressão deve ser buscada caso a caso, a partir de uma análise específica dos sistemas jurídicos envolvidos⁵⁸. Porém, quando não há opção expressa por um ou por outro elemento de conexão, entendemos, com base na doutrina de Gilberto de Ulhôa Canto, que deve ser dada prevalência à fonte de produção em detrimento da fonte de pagamento⁵⁹.

Apesar da discussão acerca de qual das noções de “fonte” seria mais válida ou legítima para o fim de tributação da renda, tanto uma como outra carrega em si problemas de ordem prática na sua adoção, porque, enquanto nos sistemas jurídicos que acolhem como elemento de conexão a *fonte de produção* há dificuldade em se definir o exato momento, ou a exata atividade geradora da renda e, desta forma, delimitar o âmbito territorial em que esta foi produzida, naqueles cujo elemento de conexão é a *fonte de pagamento*, a dificuldade decorre da grande variação de conteúdo que se verifica nos conceitos de “residência” e “domicílio” de Estado para Estado, bem como em razão da possibilidade de ocorrer situações de múltiplas fontes de pagamento, o que acaba prejudicando a determinação precisa do Estado da residência da fonte pagadora⁶⁰.

⁵⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 303; TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriritributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. *Op. cit.*, nota 7, pp. 97-100.

⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriritributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário*. *Op. cit.*, nota 7, pp. 98-99.

⁵⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 304.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, p. 343.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 348.

⁵⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de Direito Tributário*. Vol. 1º. Rio de Janeiro: Alba, 1963, p. 17.

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, p. 344.

Com relação a esta questão, a legislação brasileira estabelece regra específica ao exigir como requisito para a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por não residentes que *tanto a fonte de produção como a fonte de pagamento estejam localizadas no território nacional*⁶¹. É o que se conclui a partir da *análise sistemática* do regime jurídico-tributário aplicável aos não residentes, especialmente do art. 682, inciso I⁶², combinado com o art. 685, “caput”⁶³, ambos do RIR/1999.

Tal conclusão também pode ser demonstrada a partir da *teoria das normas de conflito*. A simples leitura destes dispositivos mostra que o fato neles descrito (*pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa por residentes, de rendimentos produzidos no Brasil, para beneficiários residentes no exterior*) configura-se como uma situação internacional, já que expressamente consigna que o titular do rendimento é pessoa, física ou jurídica, não residente (encontrando-se tal fato, portanto, potencialmente ligado a outros ordenamentos jurídicos além do brasileiro).

Assim, é possível afirmar que estes dispositivos legais constituem uma verdadeira *norma de conflito*, haja vista determinarem o âmbito espacial de incidência das leis tributárias materiais editadas internamente pelo Brasil por meio do delimitamento de um *conceito-quadro* (descrição de uma situação internacional) e da indicação expressa dos elementos de conexão considerados relevantes pelo legislador. Diante disso, forçoso é construir a norma de conflito em questão para verificar se os arts. 682 e 685 compõem uma única norma de conflito que indica, cumulativamente, a “fonte de produção” e a “fonte de pagamento” como elementos de conexão para a incidência do imposto de renda brasileiro sobre os rendimentos de titularidade de não residentes, ou, ao contrário, constituem uma norma de conflito que, apesar de descrever apenas uma situação internacional, determina que tanto a “fonte de produção”, *isoladamente*, como a “fonte de pagamento”, *isoladamente*, são, cada qual, elementos de conexão suficientes para determinar a incidência do imposto.

A partir da redação dos arts. 682 e 685 do RIR/1999, entendemos ser possível construir a seguinte *norma de conflito*: enquanto o *antecedente* é composto pelo *conceito-quadro* - “percepção de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos por pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior” - e pelos *elementos de conexão* - “produção dos rendimentos, ganhos de capital e demais proventos no território nacional” e “pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos, ganhos de capital e demais proventos por pessoa física ou jurídica localizada (residente) no Brasil” - o *consequente* designa que, uma vez ocorrido concretamente o

⁶¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 511. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, p. 344.

⁶² “In verbis”: “Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos: I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 97, alínea ‘a’).”

⁶³ “In verbis”: “Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 100, Lei nº 3.470/58, art. 77, Lei nº 9.249/95, art. 23, e Lei nº 9.779/99, arts. 7º e 8º) (...).”

anterior, os rendimentos “estão sujeitos ao imposto de renda brasileiro na fonte”, *i.e.*, aplica-se lei interna brasileira.

Como se constata, a exigência da localização cumulativa no território brasileiro das fontes de produção e de pagamento como requisito para a incidência do ordenamento jurídico brasileiro decorre da própria estrutura da norma de conflito construída a partir dos arts. 682 e 685, pois, somente mediante a combinação de ambos os dispositivos é possível construir uma norma de conflito completa. Nesse sentido, a necessária combinação dos dispositivos para a completa construção da norma de conflito em questão decorre da própria estrutura legislativa adotada pelo legislador do RIR/1999, pois, além de os arts. 682 e 685 integrarem o mesmo Capítulo (“Capítulo V - Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior”), encontram-se segregados apenas em Seções diferentes: o art. 682 na “Seção I - Contribuintes” e o art. 685 na “Seção II - Rendimentos, Ganhos de Capital e Demais Proventos; Subseção I - Incidência”, ou seja, a organização dos dispositivos legais adotada pelo legislador apenas comprova que os arts. 682 e 685 são, cada um, uma parte específica da norma de conflito que regula a tributação dos não residentes pelo imposto de renda brasileiro, e não dispositivos que constituem normas de conflito independentes ou normas que autorizam a incidência do imposto de renda com a configuração de apenas um dos elementos de conexão (fonte de produção *ou* fonte de pagamento).

No passado, a própria SRFB reconheceu, com correção, a necessidade de cumulação das fontes de produção e de pagamento no território brasileiro para a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por não residentes⁶⁴, porém, tal posicionamento não tem sido seguido em algumas soluções de consulta recentes, como adiante se verá.

3. A Tributação dos Rendimentos Percebidos pelos não Residentes no Direito Brasileiro

Como já adiantado, no que tange aos não residentes, o *princípio da fonte* determina que somente os rendimentos oriundos de fontes nacionais são alcançados pela tributação brasileira, haja vista a lei ter condicionado a incidência do imposto de renda a que estivessem situadas no Brasil tanto a fonte de produção como a fonte de pagamento. Apesar dessa regra decorrente do princípio da fonte, o regime brasileiro de tributação dos não residentes varia conforme haja ou não estabelecimento permanente (na forma de filial, sucursal ou representante) instalado no território nacional.

De acordo com a sistemática vigente, para fins de tributação, o não residente que *não dispõe* de estabelecimento permanente no território nacional é tratado efetivamente como um “não residente” e seus rendimentos (auferidos dentro no território brasileiro) estão sujeitos à *tributação definitiva (exclusiva na fonte)*, enquanto que, aquele que *dispõe* de estabelecimento permanente aqui instalado, é equiparado às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil⁶⁵. Disso decorre que, no caso dos *não*

⁶⁴ Vide itens n^{os} 4 e 7 do Parecer Normativo, Coordenador do Sistema de Tributação, n^o 140, de 25 de setembro de 1973 (PN CST 140/1973).

⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Op. cit., nota 3, p. 499.

residentes sem estabelecimento permanente no Brasil, para efeitos de incidência do imposto de renda, os rendimentos são considerados de forma *isolada* ou *analítica*, *i.e.*, a cada operação específica (*operação por operação*), não sendo a base de cálculo composta a partir da aglutinação de todos os eventos tendentes a alterar o patrimônio do sujeito passivo num determinado período, mas somente pelo valor do rendimento individualmente considerado⁶⁶. Ou seja, a tributação recai sobre o rendimento ou ganho de capital, isoladamente analisado, e não sobre a “renda” enquanto acréscimo patrimonial efetivo, porquanto o rendimento ou ganho de capital não necessariamente importará em aumento do patrimônio do não residente⁶⁷.

Este regime de tributação analítica aplica-se à generalidade dos rendimentos de *não residentes sem estabelecimento permanente* (*regime geral*). Porém, tendo em vista a natureza de algumas operações, a legislação brasileira equiparou a tributação dos não residentes *sem estabelecimento* à tributação dos *residentes* no Brasil no que se refere às hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquotas, isenções, mecanismos de retenção e recolhimento (*regime especial*), regras estas que prevalecem sobre aquelas do regime geral⁶⁸.

Ao lado do regime dos não residentes *sem estabelecimento permanente*, há aquele aplicável aos rendimentos percebidos por *não residentes com estabelecimento permanente no Brasil*, os quais são tributados pelo regime do *lucro da empresa*, isto é, para fins de tributação, as filiais, as sucursais ou os representantes de empresas estrangeiras são equiparados às demais pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, estando sujeitos a uma das sistemáticas de tributação do lucro atualmente vigentes (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado)⁶⁹. Por este regime, todos os rendimentos auferidos pelas filiais, sucursais ou representantes de empresas estrangeiras estabelecidas no Brasil são considerados de forma *complexiva* ou *sintética*, vale dizer, a tributação recai sobre a “renda”, enquanto acréscimo patrimonial efetivo apurado num certo espaço de tempo, contemplando-se os eventos que influenciam tanto de forma positiva, como de forma negativa no patrimônio do não residente.

Voltando a atenção novamente ao regime aplicável aos não residentes *sem estabelecimento permanente no Brasil*, importa destacar que, para fins de tributação, os não residentes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, encontram-se sujeitos aos *conceitos* que regem a tributação das pessoas físicas residentes, isto é, segundo a legislação brasileira, a tributação do não residente pelo imposto de renda não varia conforme se trate de “não residente pessoa física” ou “não residente pessoa jurídica”: ambos são tratados como se pessoas físicas fossem (são “equiparados” às pessoas físicas nacionais)⁷⁰.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 500.

⁶⁷ Justamente com base neste fundamento, alguns autores entendem ser inconstitucional a tributação exclusiva na fonte. Sobre o assunto, vide: BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preço de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 62-64.

⁶⁸ “(...) É o que se passa com as aplicações financeiras de renda fixa, as operações em mercados de renda variável, as aplicações financeiras indiretas por meio de fundos e clubes de investimento e ainda com os ganhos de capital na alienação de bens e direitos.” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, pp. 501-502)

⁶⁹ *Ibidem*, p. 500.

⁷⁰ Referimo-nos aos conceitos de “renda”, “proventos de qualquer natureza”, “rendimentos” e “ganhos de capital”. Para o fim da tributação dos não residentes pelo imposto de renda, faz-se neces-

A primeira justificativa apontada pela doutrina como fundamento para tal conclusão é o já explicado caráter *complexivo* ou *sintético* da noção de lucro tributável das pessoas jurídicas residentes, vale dizer, enquanto para estas o conceito de “renda tributável” abrange todos os eventos que influenciam o seu patrimônio, tanto de forma positiva como de forma negativa, para os não residentes, pessoas físicas e jurídicas, o regime de tributação é *analítico*, *i.e.*, os rendimentos são tributados “operação por operação” e pelo valor do rendimento individualmente considerado, diferença que torna o método sintético de definição de “renda tributável” inaplicável às pessoas físicas e jurídicas não residentes, já que estas, além de estarem sujeitas a uma tributação do imposto de renda de forma exclusiva na fonte (analítica), não são obrigadas a elaborar demonstrações financeiras em conformidade com as regras nacionais, nem a apresentar declarações de rendimentos para as autoridades fiscais brasileiras com o objetivo de demonstrar o “lucro tributável” apurado periodicamente⁷¹.

Outro fundamento levantado pela doutrina para a aplicação das definições legais próprias do imposto de renda das pessoas físicas à tributação dos não residentes era o mandamento contido no art. 292, item 1º, do Decreto nº 58.400/1966 (antigo Regulamento do Imposto de Renda de 1966 - RIR/1966), o qual sujeitava ao imposto de renda na fonte “(...) todos os rendimentos tributáveis *de acôrdo com êste Regulamento*, quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o artigo 33, excetuados os de que tratam os incisos 2º e 3º” (*destaques nossos*).

Como se constata, no citado dispositivo legal havia uma *remissão implícita* no sentido de que os rendimentos percebidos por não residentes deveriam ser tributados “de acordo” com “alguma sistemática” existente no RIR/1966. Como essa “sistemática” não poderia ser a das pessoas jurídicas residentes, haja vista a natureza sintética da noção de “renda tributável”, não havia outra alternativa senão aplicar as disposições legais integrantes do regime de tributação da pessoa física residente. Esta ideia era reforçada pelo fato de que, à época em que vigorava o art. 292, item 1º, do RIR/1966, a tributação da pessoa física residente pelo imposto de renda era baseada no “sistema cedular”, *i.e.*, os rendimentos eram segregados *analiticamente* em categorias ou “cédulas”, segundo a sua origem, e tributados a partir da aplicação de alíquotas específicas a cada categoria, “(...) de tal modo que se podia sustentar que um residente no exterior só seria tributável quanto aos rendimentos tipificados nas respectivas cédulas”⁷². Ou seja, o modelo de tributação legalmente previsto para as pessoas físicas residentes compatibilizava-se perfeitamente com o modelo aplicável aos não residentes, porquanto em ambos os casos a tributação do rendimento ocorria de modo analítico, o que confirmava a validade e a aplicabilidade daquela remissão implícita contida no art. 292, item 1º, do RIR/1966⁷³.

sário saber se tais conceitos devem ser interpretados à luz das noções aplicáveis às pessoas físicas nacionais ou pessoas jurídicas nacionais, pois, quanto aos não residentes, a legislação brasileira limitou-se apenas a estabelecer regras especiais referentes a alíquotas aplicáveis e/ou aos procedimentos de retenção e recolhimento do imposto. *Vide: Ibidem*, p. 504.

⁷¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 506.

⁷² *Ibidem*, p. 508.

⁷³ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1975, p. 300.

Destarte, a partir desta remissão identificada no texto legal, a doutrina concluiu que os conceitos de “renda”, “proventos de qualquer natureza”, “rendimentos” e “ganhos de capital”, próprios do regime tributário aplicável às pessoas físicas residentes, poderiam ser “absorvidos” pelo regime de tributação dos não residentes⁷⁴. Como a técnica de interpretação utilizada pela doutrina para fundamentar sua posição foi a “remissão por absorção”, este raciocínio ficou conhecido como “princípio da absorção”. Entretanto, a remissão constante do art. 292, item 1º, do RIR/1966, não foi mantida nos Regulamentos do Imposto de Renda posteriores, os quais “(...) se limitam a descrever o aspecto objetivo da hipótese de incidência, aludindo a ‘rendimentos’ e ‘ganhos de capital’, sem qualquer esclarecimento ou ressalva adicional”⁷⁵.

Mesmo depois da retirada da expressão “de acôrdo com êste Regulamento”, utilizada como base para a aludida remissão, a doutrina continuou a defender a aplicação do princípio da absorção para tributar os não residentes segundo as definições legais do regime tributário das pessoas físicas residentes⁷⁶. Todavia, após a edição da Lei nº 7.713/1988, a utilização da técnica de remissão por absorção para fins de tributação dos não residentes perdeu a sua importância prática, pois, como o sistema de tributação cedular foi extinto, dando lugar à tributação baseada no *princípio da universalidade*, tornou-se desnecessário avaliar no caso concreto se o rendimento auferido pelo não residente encontrava-se, ou não, tipificado em alguma das categorias tributáveis, razão pela qual concordamos com Alberto Xavier⁷⁷, para quem a “remissão por absorção” passou a ser uma remissão a uma *cláusula geral*, já que, com a adoção da universalidade, a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas residentes passou a ser o “rendimento bruto”, assim entendido todo e qualquer rendimento, benefício monetário ou acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte⁷⁸. Portanto, atualmente, pode-se afirmar que a técnica de remissão por absorção denota uma remissão à cláusula geral “rendimento bruto”, o que significa dizer que os rendimentos e ganhos de capital de qualquer natureza e auferidos a qualquer título pelos não residentes, pessoas físicas e jurídicas, dentro do território nacional, são tributáveis pelo imposto de renda; a “absorção”, portanto, deve ser entendida no sentido de “absorver” as normas da legislação do imposto de renda das pessoas físicas residentes definidoras dos conceitos de “rendimentos” e “ganhos de capital” tributáveis⁷⁹.

3.1. A regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda incidente sobre rendimentos auferidos por não residentes

O “imposto de renda dos não residentes” não se caracteriza como um tributo específico, diverso do imposto de renda “geral”; na verdade, trata-se apenas de uma forma especial de incidência e cobrança do mesmo imposto de renda previsto no CTN, razão pela qual a construção da sua regra-matriz de incidência deve ser rea-

⁷⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Op. cit., nota 3, p. 506.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 508.

⁷⁶ *Idem*.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 509.

⁷⁸ Vide art. 3º, parágrafos 1º a 4º, e art. 4º, ambos da Lei nº 7.713/1988.

⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Op. cit., nota 3, pp. 509-510.

lizada com base nos arts. 43, 44 e 45 do CTN, e dos arts. 682, inciso I, e 685 do RIR/1999, pois, somente a partir do exame conjunto destes dispositivos é possível identificar e compreender os critérios que instruem a tributação desta categoria de contribuintes. Façamos, então, um paralelo entre a regra geral de incidência prevista no CTN e a regra especial contida no RIR/1999 para identificar as especificidades próprias do regime de tributação dos não residentes.

Nos arts. 43, 44 e 45 do CTN, a regra-matriz de incidência do imposto de renda “geral” encontra-se estruturada da seguinte forma: (i) *critério material*: a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de *renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e/ou de *proventos de qualquer natureza*, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda; (ii) *critério temporal*: o momento (ou o período de tempo) em que ocorre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos, sendo que, no caso de rendimento oriundo do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto; (iii) *critério espacial*: em qualquer parte do território nacional ou do exterior, já que a incidência do imposto independe da localização ou nacionalidade da fonte (princípio da universalidade); (iv) *critério pessoal*: tem como *sujeito ativo* a União, pois se trata de um imposto de competência deste ente político, e como *sujeito passivo* a pessoa física ou jurídica titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos, podendo a lei atribuir esta condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores da renda ou dos proventos tributáveis, bem como atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto; e (v) *critério quantitativo*: a *base de cálculo* é o montante, real, presumido ou arbitrado, da renda ou dos proventos tributáveis, enquanto a *alíquota* varia conforme a natureza do contribuinte ou a operação tributada.

Já com relação aos critérios da regra-matriz do imposto de renda dos não residentes, o art. 682, “caput”, do RIR/1999, na mesma linha do CTN, também estabelece genericamente como *critério material* a percepção da renda e de proventos de qualquer natureza. Entretanto, este dispositivo deve ser examinado em conjunto com o art. 685, “caput”, do RIR/1999, o qual especifica o critério material ao sujeitar à incidência do imposto “os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos”.

Aplicando o *princípio da absorção*, verifica-se que na legislação do imposto de renda das pessoas físicas residentes, os conceitos de “renda”, “rendimentos”, “ganhos de capital” e “demais proventos” encontram-se consolidados no conceito de “rendimento bruto” previsto no art. 3º da Lei nº 7.713/1988, o qual é integrado: (i) pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados; e (ii) pelo ganho de capital, *i.e.*, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de alienação do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Ademais, o referido dispositivo também determina, em seu parágrafo 4º, que “a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, con-

dição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

Como se vê, o núcleo da hipótese de incidência do imposto de renda constante do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 encontra-se claramente fundamentado no princípio da universalidade, o qual, como já explicado, não é acatado pela legislação brasileira para a tributação dos não residentes. Destarte, como a legislação brasileira adota o princípio da territorialidade na tributação dos não residentes, o *critério espacial* de incidência do imposto de renda desta categoria de contribuintes só pode ser o *território nacional*, ou seja, para que o não residente seja tributado pelo imposto de renda brasileiro, é preciso que o comportamento “perceber rendimento bruto”, descrito no critério material, ocorra dentro do território nacional. E é isso o que dispõe o art. 682, “caput”, do RIR/1999, ao condicionar a tributação a que os rendimentos percebidos pelos não residentes sejam provenientes de *fontes situadas no país*⁸⁰, ou seja, a legislação “equipara” as ideias de “produção” e “percepção” do rendimento com o objetivo de viabilizar a incidência do imposto, pois, em princípio, não se poderia sustentar que um rendimento *produzido* dentro do território brasileiro foi também *percebido* neste mesmo território por uma pessoa física ou jurídica residente no exterior; não se pode conceber que um não residente possa perceber um rendimento produzido no Brasil, sem estar aqui localizado.

Ainda no “caput” do art. 682 do RIR/1999, consta que o imposto de renda incide sobre “(...), a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, *quando percebidos* (...)”, isto é, no momento da *percepção*. Neste contexto, o termo “percepção” decorre do verbo “perceber”, no sentido de “receber”, “adquirir”, “auferir”, representando, portanto, a materialização do conceito de *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e de proventos de qualquer natureza*, previsto no art. 43 do CTN⁸¹. Diante disso, para haver *aquisição* ou *percepção* do rendimento, antes faz-se necessário que este esteja disponível *econômica* ou *juridicamente* ao seu titular, *i.e.*, a “aquisição” depende da “disponibilização”. Não obstante as discussões doutrinárias acerca dos conceitos de “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica” da renda⁸², no que se refere ao *critério temporal* da regra-matriz do imposto de renda, a grande questão está em saber em que momento se verifica a “disponibilização” *jurídica* do rendimento. De uma forma geral, a aquisição da disponibilidade da renda pressupõe sempre um ato da fonte pagadora que torne o rendimento disponível para o beneficiário, ou seja, a disponibilidade jurídica verifica-se quando a fonte pagadora coloca a renda à disposição do beneficiário⁸³.

Neste sentido e, com o objetivo de amoldar a ideia de “aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda” às características especiais da situação

⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Op. cit., nota 3, p. 510.

⁸¹ *Ibidem*, p. 513.

⁸² Sobre os conceitos de “disponibilidade”, “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica”, vide as lições de OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 289-302.

⁸³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda - Pessoas jurídicas*. Vol. I. Rio de Janeiro: Jus-tec, 1979, pp. 120 *et seq.*

tributável (*situação internacional*), foi que o legislador estabeleceu no art. 685, “caput”, do RIR/1999, cinco “atos da fonte pagadora” que determinam o instante em que ocorre a disponibilização jurídica ou econômica do rendimento, quais sejam: o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa dos rendimentos, ganhos de capital e demais proventos ao residente no exterior⁸⁴. Ou seja, tais atos funcionam como *marcos temporais* determinantes do nascimento da obrigação tributária do imposto de renda dos não residentes, vale dizer, em qualquer um destes momentos considera-se ocorrida a disponibilização e, por consequência, a aquisição/percepção do rendimento (fato imponível).

Passando ao exame do *consequente normativo*, verifica-se que o *critério pessoal* da regra-matriz do imposto de renda dos não residentes pode ser construído a partir da combinação dos arts. 682, inciso I, 685, “caput”, 717, 721 e 722, todos do RIR/1999. Tais dispositivos, seguindo as diretrizes constantes do CTN referentes ao imposto de renda “geral”, indicam (implicitamente) como *sujeito ativo* a União, porquanto se trata de um imposto de competência deste ente político, e como *sujeito passivo* as “pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior” (arts. 682, inciso I, e 685, “caput”), *i.e.*, os não residentes titulares da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos.

Ao analisar as regras de sujeição passiva do imposto de renda dos não residentes estabelecidas no RIR/1999, conclui-se que a inclusão da pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior na condição de *contribuinte* está em consonância com o disposto no art. 121, inciso I, do CTN, segundo o qual “contribuinte” é a pessoa que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, o que não poderia ser diferente, pois, considerando que, nos termos do art. 43 do CTN, a “situação” que constitui o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, somente pode ostentar a condição de contribuinte o “(...) titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43” (art. 45, “caput”, do CTN), ou seja, o não residente, haja vista ser ele quem pratica o fato revelador da capacidade contributiva atingida pelo imposto⁸⁵.

Ainda no campo da sujeição passiva, em decorrência do não residente encontrar-se localizado no exterior, a única forma possível de submetê-lo ao imposto de renda é tributar os rendimentos por ele percebidos dentro do território brasileiro mediante a técnica da *retenção na fonte* (art. 45, parágrafo único, do CTN). O legislador determinou, no art. 717 do RIR/1999, que compete à *fonte pagadora* reter o imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos por não residentes, *exceto* quando: (i) se tratar de aluguéis de imóveis pertencentes a residentes no exterior; ou (ii) o procurador não der conhecimento à fonte pagadora de que o titular do rendimento reside ou é domiciliado no exterior, casos em que, pelo art. 721 do RIR/1999, a retenção na fonte do imposto devido pelo não residente compete ao *procurador* que o representa perante as autoridades brasileiras⁸⁶. Importante destacar, também, que, caso a fonte pagadora, ou o procurador, não efetue a reten-

⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Op. cit., nota 3, p. 514.

⁸⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. Op. cit., nota 3, p. 524.

⁸⁶ Vide art. 873, parágrafos 1º e 2º, do RIR/1999.

ção do imposto sobre os rendimentos percebidos pelos não residentes, o art. 722, “caput”, do RIR/1999, estabelece que estes responsáveis tributários ficam obrigados a recolher o imposto, ainda que não o tenham retido.

Por fim, quanto ao *critério quantitativo*, a *base de cálculo* do imposto de renda dos não residentes, em consonância com o *regime de tributação analítica* e a nova feição do *princípio da absorção*, vem definida no art. 713 do RIR/1999 como sendo “o rendimento bruto”, *i.e.*, o valor integral percebido pelo residente no exterior, “(...) não se admitindo, assim, qualquer dedução das despesas ou custos necessários à sua formação”⁸⁷. Contudo, há algumas exceções à regra que não autoriza a dedução das despesas ou custos necessários à formação do rendimento bruto tributável pelo imposto de renda dos não residentes, dentre elas a prevista no parágrafo único do art. 705 do RIR/1999, segundo a qual, no caso de *rendimentos produzidos por bens imóveis situados no Brasil*, admite-se a exclusão das seguintes despesas: (i) o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o imóvel que produzir o rendimento; (ii) o aluguel pago pela locação de imóvel sublocado; (iii) as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; e (iv) as despesas de condomínio (art. 50 do RIR/1999)⁸⁸.

Outro detalhe a ser observado na definição da base de cálculo do imposto de renda dos não residentes é a regra de *reajustamento do rendimento bruto* (“gross up”), que se aplica quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário, de modo que a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida do imposto (art. 725 do RIR/1999)⁸⁹. Neste caso, a legislação determina que o valor a ser pago, creditado, empregado, remetido ou entregue ao não residente seja reajustado, *para fins de incidência do imposto de renda*, de acordo com as regras indicadas no art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.

Completando o *critério quantitativo*, a *alíquota* aplicável sobre o rendimento bruto para a definição do valor do imposto de renda devido varia conforme a operação se enquadre no *regime geral* ou no *regime especial* de tributação dos não residentes sem estabelecimento permanente no Brasil. No *regime geral*, a legislação prevê casos sujeitos à⁹⁰: (i) *alíquota normal* de 15%; (ii) *alíquota agravada* de 25%; e (iii) *alíquota reduzida e isenções*. A alíquota normal de 15% é a regra no regime geral, sendo aplicável a todas as situações que não estejam expressamente sujeitas à alíquota agravada, reduzida, ou que sejam objeto de isenção. De acordo com o art. 685, inciso II, alíneas “a” e “b”, do RIR/1999, a alíquota agravada de 25% é aplicável so-

⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 520.

⁸⁸ Mencionamos apenas a exceção que tem relação direta com os fins do presente estudo. Sobre as outras exceções a essa regra, vide: *Ibidem*, p. 520.

⁸⁹ Alberto Xavier (*Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 522) ensina que a assunção do ônus tributário pela fonte pagadora acarreta duas consequências principais: (i) “(...), sendo o ônus do imposto suportado por terceiro (a fonte responsável) e não pelo próprio titular do rendimento (contribuinte), o valor do imposto representa rendimento adicional deste último, pelo que o imposto a ser recolhido pela fonte não deve ser calculado apenas sobre o valor bruto do rendimento, mas sobre este valor acrescido do valor do imposto não retido pela fonte”; e (ii) “(...) o ônus financeiro assumido pela fonte pagadora é considerado despesa dedutível na apuração do seu lucro tributável, não como imposto de renda - que seria indedutível - mas como complemento do custo ou despesa correspondente.”

⁹⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, pp. 525-529.

bre os rendimentos decorrentes: (i) do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços⁹¹; e (ii) de qualquer operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, exceto nas hipóteses do art. 691, incisos V, VIII, IX, X e XI, do RIR/1999. Com relação às exceções mencionadas no art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999, referentes ao art. 691, há que se ressaltar que, mesmo em se tratando de beneficiário residente em país com tributação favorecida, as hipóteses dos incisos V, VIII e IX, estão sujeitas a alíquota de 15% (art. 1º, “caput”, da Lei nº 9.959/2000), enquanto que as situações dos incisos X e XI estão sujeitas a alíquota zero⁹².

Já no *regime especial*, os não residentes sujeitam-se às mesmas normas de tributação do imposto de renda (*incluindo as alíquotas*) aplicáveis aos residentes, em relação aos: (i) rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa⁹³; (ii) ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas⁹⁴; (iii) rendimentos obtidos em aplicações em fundos de renda fixa e de renda variável e em clubes de investimentos⁹⁵; e (iv) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens e direitos⁹⁶.

Diante do exposto, verifica-se que no RIR/1999, os critérios “gerais” (estabelecidos pelo CTN para qualquer das modalidades de imposto de renda) passam por um processo de “especificação” ou “detalhamento” realizado pelo legislador com o objetivo de amoldar a regra geral de incidência às características especiais da situação tributável (*situação internacional*).

3.1.1. O conceito de fonte na tributação dos rendimentos produzidos por imóveis

Após abordar todos esses temas, torna-se possível responder a questão que motivou a elaboração do presente estudo, qual seja: *se os rendimentos provenientes de imóveis situados no exterior, auferidos por não residentes, estão sujeitos à incidência do imposto de renda no Brasil, haja vista apenas a fonte pagadora estar aqui localizada*.

Conforme já definido anteriormente, quando os eventos de “produção” e “pagamento” dos rendimentos não ocorrem *cumulativamente* dentro do *território brasileiro*, concordamos com a posição doutrinária⁹⁷ que entende não ser possível haver tributação, porquanto a legislação brasileira, nos arts. 682, inciso I, e 685, “caput”, do RIR/1999, exige, como requisito para a incidência do imposto de renda dos não residentes, que tanto a fonte de produção como a fonte de pagamento es-

⁹¹ Exceto no caso de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, em que a alíquota do imposto de renda dos não residentes é de 15%, conforme dispõe o art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001.

⁹² Esta é a conclusão pelo fato de os incisos X e XI do art. 691 do RIR/1999 (art. 1º, da Lei nº 9.481/1997), não terem sido abrangidos dentre os casos indicados no art. 1º, “caput”, da Lei nº 9.959/2000, como sujeitos à alíquota de 15%, conforme ocorreu com os incisos V, VIII, IX do mesmo art. 691.

⁹³ Art. 78, inciso I, da Lei nº 8.981/1995.

⁹⁴ Art. 78, inciso II, da Lei nº 8.981/1995.

⁹⁵ Art. 78, inciso III, da Lei nº 8.981/1995.

⁹⁶ Art. 18 da Lei nº 9.249/1995.

⁹⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, pp. 510-511, nota 3; SCHOUE-RI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte”. *Op. cit.*, nota 2, pp. 343-344.

tenham situadas no território nacional⁹⁸. Assim, ao aplicar tal regra para o caso dos não residentes que auferem rendimentos provenientes de imóveis, a conclusão é a mesma, isto é, para haver a incidência do imposto de renda, necessário se faz que tanto o imóvel, quanto a pessoa física ou jurídica que paga os rendimentos, estejam dentro do território brasileiro.

Não bastasse o disposto nos arts. 682, inciso I, e 685, “caput”, do RIR/1999, essa conclusão torna-se ainda mais latente quando é analisado o art. 705 do mesmo diploma, o qual, ao disciplinar de maneira específica a tributação dos rendimentos de imóveis percebidos por não residentes, determina que “estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residente ou domiciliado no exterior, provenientes de rendimentos *produzidos por bens imóveis situados no País*”. Ou seja, observa-se que na redação do art. 705 do RIR/1999, há referência *apenas e tão somente* à tributação dos não residentes pelos rendimentos produzidos por bens imóveis *situados no Brasil, i.e.*, não há nenhuma menção à possibilidade de tributação dos rendimentos provenientes de imóveis localizados no exterior.

Disso decorre que, seja pela norma resultante da combinação dos arts. 682, inciso I, e 685, “caput”, seja pelo disposto no art. 705 do RIR/1999, nas hipóteses em que os rendimentos percebidos pelos não residentes provenham de bens imóveis localizados no exterior, não haverá incidência do imposto de renda *por ausência de previsão legal*, haja vista não existir no ordenamento jurídico brasileiro qualquer dispositivo legal que autorize a tributação dos não residentes quando a fonte de produção dos rendimentos não esteja situada no território nacional, sendo que, eventual cobrança neste sentido violaria o *princípio da legalidade*.

Contudo, este não tem sido o posicionamento da SRFB, a qual, em algumas Soluções de Consulta, exarou entendimento no sentido de que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas por fonte localizada no território brasileiro, a título de rendimentos de imóveis (aluguéis), estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, no Brasil, mesmo quando o bem imóvel encontra-se localizado no exterior⁹⁹. Os dois principais argumentos que fundamen-

⁹⁸ “A única exceção a este requisito cumulativo é o caso da remuneração da prestação de serviços prestados por residentes no exterior, em relação aos quais a lei se contenta com a localização no Brasil da fonte de pagamento, declarando irrelevante o local de fonte de produção.” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. *Op. cit.*, nota 3, p. 511)

⁹⁹ “Solução de Consulta nº 361 de 08 de Outubro de 2008. Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF. Ementa: Remessa ao Exterior - Aluguéis (Bens Móveis/Imóveis) - As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a título de aluguéis pela locação de bens móveis (equipamentos) e imóveis (sala), de propriedade de empresa domiciliada em Portugal, onde também se encontram os bens locados, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, no Brasil, à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 685, I, do Decreto nº 3.000/99.”

“Solução de Consulta nº 76 de 16 de Maio de 2001. Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF. Ementa: Remessas ao Exterior. Diárias. Incide o imposto de renda na fonte sobre as remessas ao exterior destinadas a cobrir gastos com hospedagem, alimentação e transporte interno, de pessoa física residente no Brasil, quando as importâncias estiverem sujeitas a posterior prestação de contas. Locações e Aluguéis. Locação de bens móveis e aluguel de bens imóveis situados em território estrangeiro são considerados serviços, para fins de incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de domiciliado no exterior. Compra de Bens. Excluem-se da incidên-

tam este posicionamento da SRFB são os seguintes: (i) a aplicação isolada do art. 685, “caput”, do RIR/1999, isto é, as autoridades fiscais desconsideraram o disposto no art. 682, do mesmo diploma, segundo o qual o imposto de renda dos não residentes somente incide sobre rendimentos *provenientes de fontes situadas no país* (Solução de Consulta nº 361/2008); e (ii) a equiparação da locação de bens móveis e imóveis situados em território estrangeiro à prestação de serviços (Solução de Consulta nº 76/2001).

Com relação ao primeiro argumento, já apresentamos nossa opinião no sentido de que a interpretação sistemática do subsistema de tributação dos não residentes, *necessariamente*, leva à conclusão de que a incidência do imposto de renda está condicionada a que as fontes de produção e pagamento dos rendimentos estejam localizadas no território brasileiro. Já quanto à equiparação da locação de bens móveis e imóveis à prestação de serviços, o argumento da SRFB também não se sustenta. *Primeiro*, porque o Supremo Tribunal Federal já decidiu, em caráter definitivo¹⁰⁰, que a locação de bens “pura e simples” não caracteriza “prestação de serviços”, uma vez que os elementos essenciais que compõem a estrutura material do negócio jurídico “locação de bens” não envolvem a prática de atos que configuram uma obrigação de fazer. *Segundo*, porque uma interpretação dessa natureza viola frontalmente o art. 110 do CTN.

Outra interpretação possível seria defender que, dentro do subsistema de tributação dos não residentes, o art. 705 figura como uma regra excepcional que permite a tributação dos rendimentos procedentes de imóveis localizados no Brasil, sem que a fonte pagadora também esteja aqui situada, pois não condiciona (expressamente) a incidência do imposto, como faz o art. 685, “caput”, do RIR/1999, a que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego, ou a remessa dos rendimentos seja realizado por fonte situada no país. E, enquanto regra especial, prevaleceria sobre a regra geral que exige a presença das fontes de produção e pagamento no território nacional para a incidência do imposto de renda.

Não é esse, todavia, o espírito da lei, porquanto, se o art. 705 for interpretado sistematicamente com o art. 682, inciso I, e, principalmente, com o art. 685, “caput”, do RIR/1999, a conclusão correta a que se chegará será que os rendimentos de imóveis situados no Brasil, auferidos por não residente, somente serão tributados se a pessoa, física ou jurídica, que efetuar o pagamento destes rendimentos também for residente no território brasileiro¹⁰¹. Isso ocorre, pois, como visto, a viabilidade da aplicação do método da retenção exclusiva na fonte depende da presença, no Brasil, da pessoa que paga o rendimento ao não residente, razão pela qual não bastaria para a incidência do imposto de renda o simples fato de o bem imóvel que originou a renda estar aqui localizado.

cia do imposto de renda na fonte as importâncias enviadas ao exterior para compra de bens, inclusive de objetos e materiais para montagem de cenários em território estrangeiro, desde que se comprovem as aquisições antes da remessa. Preposto. Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte as remessas ao exterior enviadas a preposto da empresa, sem individualização, em rubrica própria, da finalidade dos recursos.”

¹⁰⁰ Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, o qual é um dos precedentes que fundamenta a Súmula Vinculante nº 31.

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil. Op. cit.*, nota 3, p. 512.

Assim, ao examinar a questão a partir de uma interpretação sistemática, constatou-se que a regra de tributação dos rendimentos oriundos de imóveis estabelecida no art. 705 do RIR/1999 *é exatamente a mesma* daquela resultante da combinação do art. 682, inciso I, com o art. 685, “caput”, do mesmo diploma, pois, tanto a materialidade objeto da tributação, como os fatos que desencadeiam a incidência do imposto são idênticos, identidade esta verificada, inclusive, quanto à alíquota de 15%.

O art. 705 do RIR/1999, não estabeleceu nenhuma regra diferente, especial ou contrária, relativamente àquelas já previstas nos arts. 682, inciso I, e 685, “caput”: apenas e tão somente reafirmou a obrigatoriedade de combinação das fontes de produção e pagamento para a incidência do imposto de renda dos não residentes, bem como, por meio de um “silêncio eloquente”, reconheceu implicitamente a impossibilidade de tributação dos rendimentos de imóveis não localizados no território nacional.

Considerações Finais

Como visto, em uma situação internacional, o ideal seria que a produção e o pagamento dos rendimentos ocorressem dentro do território de um mesmo Estado tributante. Entretanto, quando não há coincidência destas fontes no mesmo território, é possível que cada um dos Estados envolvidos na situação internacional adote um critério ou um conceito diferente de “fonte de rendimento”, o que pode ocasionar um “conflito entre soberanias” (ou “conflito de poderes tributários”).

Com relação a esta questão, a legislação brasileira, no art. 682, inciso I, e art. 685, “caput”, do RIR/1999, exige como requisito para a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por não residentes que tanto a fonte de produção como a fonte de pagamento estejam localizadas no território nacional: (i) a fonte de produção, pois é ela que estabelece a real conexão econômica da renda com o território do Estado tributante; e (ii) a fonte de pagamento, porque a cobrança do imposto de renda é realizada mediante retenção exclusiva na fonte, sendo necessário que no Brasil seja residente a pessoa que paga o rendimento tributável e que será considerada a “fonte pagadora” para efeitos de retenção e de recolhimento¹⁰².

Em que pese a posição da SRFB no sentido de que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas por fonte localizada no território brasileiro, a título de rendimentos de imóveis (aluguéis), estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, no Brasil, mesmo quando o bem imóvel encontra-se localizado no exterior, em nosso entendimento, para haver a incidência do imposto de renda, necessário se faz que tanto o imóvel, quanto a pessoa física ou jurídica que paga os rendimentos, estejam localizados no Brasil, vale dizer: seja pela regra resultante da combinação dos arts. 682, inciso I, e 685, “caput”, seja pelo disposto no art. 705 do RIR/1999, nas hipóteses em que os rendimentos percebidos pelos não residentes provenham de imóveis localizados no exterior, *não haverá incidência do imposto de renda por ausência de previsão legal*, haja vista não existir no ordenamento jurídico brasileiro qualquer dispositivo legal que autorize a tributação dos não residentes quando a fonte de produção dos rendimentos não esteja situada no território nacional.

¹⁰² *Ibidem*, pp. 510-511.