

Exame Crítico da Tributação dos Pagamentos de Serviços Prestados por não Residentes pelo Imposto de Renda Retido na Fonte

Alexandre Evaristo Pinto

Mestrando em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP. Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo tem por objetivo o exame da tributação dos pagamentos de serviços prestados no Brasil por não residentes pelo Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF. A partir de uma análise dos fundamentos da tributação internacional, o autor examina os diferentes critérios da regra matriz de incidência do IRRF sobre pagamentos de serviços a não residentes e aborda os principais problemas dessa tributação.

Palavras-chave: tributação internacional, importação de serviços, tributação na fonte, Imposto de Renda Retido na Fonte.

Abstract

The present article aims to examine the taxation of payments of services rendered in Brazil by non-residents by Withholding Income Tax - IRRF. From an analysis of the foundations of international taxation, the author examines the different aspects from the taxation of IRRF on payments of services to non-residents and discusses the key issues of such taxation.

Keywords: international taxation, importation of services, withholding taxation, Withholding Income Tax.

1. Introdução

Ao longo das últimas décadas, o comércio internacional vem crescendo exponencialmente em virtude de diversos motivos, dentre os quais é importante destacar a diminuição das barreiras comerciais entre os diferentes países e os avanços tecnológicos, sobretudo nas áreas de transportes e de telecomunicações.

Em decorrência do processo de globalização dos mercados, as mercadorias e os serviços de origem estrangeira são distribuídos em diferentes mercados nacionais, competindo com as mercadorias e serviços nacionais.

Na qualidade de uma das maiores economias do mundo, o Brasil é um dos principais atores do comércio internacional, seja como importador ou exportador.

Nesse sentido, houve um crescimento das questões envolvendo Direito Tributário internacional, o que pode ser observável pela onda de convenções para evitar bitributação que foram celebradas na última década¹.

¹ Dentre os acordos para evitar bitributação celebrados pelo Brasil na última década, podemos destacar: Chile (2003), Israel (2005), África do Sul (2006), Ucrânia (2006), México (2007) e Peru (2009).

A tributação da importação de serviços constitui um dos principais temas dentro do Direito Tributário internacional, já que envolve o exercício da soberania fiscal de dois diferentes Estados sobre um mesmo fato econômico.

Nesse trabalho, será analisada a tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF dos pagamentos de serviços prestados no Brasil por não residentes.

2. Fundamentos da Tributação Internacional

2.1. Da soberania fiscal

A soberania fiscal é o princípio capital em que se embasa o Direito Tributário internacional. Nesse sentido, Antônio de Moura Borges assinala que o Direito Tributário internacional gira em torno deste princípio².

A soberania fiscal é um dos muitos aspectos da soberania. Gerd Rothmann destaca que o princípio da soberania se origina do princípio de igualdade entre os Estados, já que estes tem o direito de regulamentar autonomamente suas relações jurídicas internas e internacionais³.

Assim, são características da soberania: (i) existência de governo próprio que regule determinada sociedade; e (ii) independência com relação a outros Estados. A soberania pode ser vista tanto sob a ótica interna ou externa. Sob a ótica interna, a soberania é a autonomia do Estado, ao passo que sob a ótica externa, a soberania é a independência do Estado⁴.

Na ordem internacional todos os países são soberanamente iguais e independentes, de forma que são soberanos os Estados que não se encontrem sujeito ao Direito nacional de outro Estado e se encontrem sujeitos somente ao Direito internacional.

Dotado de soberania, o Estado tem o poder de constituir um sistema tributário, também denominado poder de tributar. O poder de tributar é uma das faces funcionais da soberania na ordem interna, possibilitando o ingresso de recursos para o Estado, visto que este necessita de recursos para financiar suas atividades⁵.

Logo, a soberania fiscal abriga o poder de instituir tributos, gerando receitas que suportarão os gastos estatais. Sem a existência da soberania fiscal, tornaria-se impossível ao Estado ter autonomia, já que não haveria recursos financeiros que sustentassem essa autonomia.

2.2. Da competência tributária internacional

A competência pode ser definida de modo geral como a faculdade juridicamente atribuída a um ente para emitir decisões⁶.

² Cf. BORGES, Antonio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 39.

³ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra bitributação*. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1978, p. 1. Originalmente apresentada como Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

⁴ Cf. BORGES, Antonio de Moura, 1992, ob. cit., p. 40.

⁵ Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, pp. 65-66.

⁶ Cf. SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 479.

Assim, a competência tributária reflete o conjunto de poderes que os entes soberanos possuem para instituir tributos. Em Estados de Direito, a competência tributária é limitada pelo Direito, de forma que, sobretudo, a Constituição estabelece limites para o poder de tributar do Estado por meio de repartição de competências entre diferentes entes estatais da ordem interna, princípios tributários e imunidades.

Tal qual a soberania pode ser vista sob a ótica interna ou externa, a competência também apresenta estas diferentes faces. A competência interna diz respeito à regulação de todos os temas que não transcendam as fronteiras do Estado⁷.

Por outro lado, a competência externa se refere à regulação de temas que estejam fora das fronteiras do Estado. Portanto, a competência do Estado não está limitada ao seu território.

Nessa linha, Gerd Rothmann destaca que em teoria, todos os Estados poderiam tributar fatos que ocorram em qualquer parte do mundo, no entanto, na prática, há sempre um elemento de conexão, que motiva uma relação entre a respectiva soberania fiscal e determinados fatos econômicos, tendo em vista que nenhum Estado pode agir coativamente além de suas fronteiras⁸.

Em igual sentido, Heleno Tórres leciona que a atividade legislativa em matéria tributária dos Estados é livre desde que através da utilização de elementos de conexão que demonstrem “um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente”⁹.

Dessa forma, embora o Estado pudesse tributar fatos que ocorressem em qualquer lugar do mundo, há que se buscar um fundamento econômico (e até mesmo ético) que justifique tal tributação, e é nesse momento que se busca um elemento de conexão entre o poder de tributar e o fato econômico tributável.

Ao estudar as causas da tributação, Ezio Vanoni assinala que a cobrança dos tributos é justificada para o indivíduo que se encontre em condições de gozar das vantagens decorrentes da atividade pública¹⁰.

Em outras palavras, há razão econômica para tributar indivíduo que tenha se beneficiado economicamente das vantagens oriundas da atividade pública de determinado Estado, ao passo que não há razão econômica para tributar indivíduo que sequer tem relação com este Estado.

Ezio Vanoni afirma que o tributo deve ser exigido diante de manifestações de capacidade contributiva verificadas no território do Estado, quer seja mediante presença física neste território ou ainda de relação econômica que resulte em percepção de rendimentos produzidos dentro deste território¹¹.

Assim, como o indivíduo se utilizou das vantagens decorrentes da atividade do Estado, ele pode ser chamado a suportar a tributação sobre os benefícios econômicos auferidos neste Estado.

⁷ Cf. BORGES, Antonio de Moura, 1992, ob. cit., p. 44.

⁸ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi, 1978, ob. cit., p. 2.

⁹ Cf. TÓRRES, Heleno Taveira, 2001, ob. cit., p. 69.

¹⁰ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financieras, 1932, p. 136.

¹¹ Cf. VANONI, Ezio, 1932, ob. cit., p. 99.

Antonio de Moura Borges também afirma que a competência tributária dos Estados deve limitar-se aos indivíduos que com eles se relacionem e se beneficiem, ainda que presumivelmente, dos serviços que prestam¹².

Desse modo, a competência tributária internacional é delimitada pelos elementos (critérios) de conexão. Cumpre ressaltar que os elementos de conexão se fundamentam em princípios de conexão do Direito Tributário internacional.

2.3. *Dos princípios de conexão do Direito Tributário internacional*

O princípio da territorialidade e o princípio da universalidade são os princípios de conexão que norteiam o Direito Tributário internacional.

O binômio universalidade e territorialidade pura representam as duas opções oferecidas ao legislador interno para tributar aqueles que com ele mantêm uma conexão material (fonte de produção) ou pessoal (residência ou nacionalidade)¹³.

Helena Tôrres assinala que tais princípios não são opostos, sendo inclusive complementares. O princípio da territorialidade leva em conta vínculo material representado pela presença de fonte efetiva no território do Estado, ao passo que o princípio da universalidade leva em conta vínculo subjetivo existente entre o princípio da territorialidade e o indivíduo que realiza fato jurídico tributário no exterior¹⁴.

Na maior parte das vezes, os Estados se orientam em ambos os princípios para determinar sua competência tributária internacional, embora normalmente seja dada maior ênfase a um ou outro princípio¹⁵.

Luís Eduardo Schoueri afirma que a conexão ao Estado poderá ser tanto pessoal (exemplos: residência, nacionalidade) quanto real (exemplos: fonte, pertença econômica, local de pagamento etc.). Todavia, para os casos em que haja a ausência de conexão com o Estado, fica afastada a possibilidade de tributação com base no costume internacional¹⁶.

2.3.1. *Do princípio da territorialidade*

O princípio da territorialidade determina o alcance espacial das normas tributárias como sendo o do território do Estado.

Vale ressaltar que os limites territoriais entre Estados são estabelecidos juridicamente, ou seja, sem ordem jurídica não haveria território¹⁷.

Luís Eduardo Schoueri destaca que a territorialidade no âmbito tributário é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território¹⁸.

¹² Cf. BORGES, Antonio de Moura, 1992, ob. cit., p. 48.

¹³ Cf. 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, pp. 323-376.

¹⁴ Cf. TÔRRES, Helena Taveira, 2001, ob. cit., p. 61.

¹⁵ Cf. BORGES, Antonio de Moura, 1992, ob. cit., p. 50.

¹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, 2005, ob. cit., pp. 323-376.

¹⁷ Cf. TÔRRES, Helena Taveira, 2001, ob. cit., p. 72.

¹⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, 2005, ob. cit., pp. 323-376.

Outra modalidade de aplicação do princípio da territorialidade consiste na tributação dos rendimentos de acordo com a situação de sua fonte. Pelo princípio da fonte, também chamado de princípio do país de origem, o rendimento é tributado no Estado do qual se originou, de modo que este elemento de conexão se fundamenta na origem econômica do imposto¹⁹.

Assim, pelo critério da fonte, os Estados tributam todos os rendimentos produzidos em seus territórios independentemente da nacionalidade ou residência dos beneficiários destes rendimentos.

2.3.1.1. *Da fonte como elemento de conexão*

A adoção do princípio da fonte tem como resultado a tributação pelo Estado de todo rendimento cuja origem esteja localizada em seu território.

A justificativa para a tributação na fonte se baseia no fato que a obtenção do rendimento somente se tornou possível em virtude das condições políticas, econômicas, sociais e jurídicas existentes no Estado e para cuja manutenção é justo que o beneficiário da renda seja chamado a contribuir²⁰.

Existem duas maneiras de determinar o local da fonte da renda. Conforme a teoria da fonte produtora, a fonte da renda está situada no território do Estado em que são explorados os fatores de produção, isto é, onde está sendo desenvolvida a atividade de produção. Por sua vez, de acordo com a teoria da fonte pagadora, a fonte da renda está situada no território do Estado onde é obtida sua disponibilidade econômica ou jurídica²¹.

Assim, a fonte da renda pode referir-se ao local em que esta foi gerada (fonte de produção) ou àquele país de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento (fonte de pagamento).

2.3.2. *Do princípio da universalidade*

O princípio da universalidade determina que o alcance espacial das normas tributárias transcenda o território do Estado.

Dessa forma, a adoção do princípio da universalidade possibilita a extensão do âmbito de incidência das leis tributárias internas²², de forma que as normas tributárias alcançarão fatos jurídicos tributários que ocorreram além do território do Estado tributante.

2.3.2.1. *Da nacionalidade como elemento de conexão*

O critério da nacionalidade consiste em submeter à tributação do Estado pessoas que são nacionais deste Estado. Vale ressaltar que a nacionalidade dos indivíduos é determinada pela lei interna de cada Estado.

Tal critério foi muito utilizado no final do século XIX quando surgiram as modernas leis de imposto de renda. Todavia, tal critério vem perdendo a impor-

¹⁹ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi, 1978, ob. cit., pp. 56-57.

²⁰ Cf. DORNELLES, Francisco. *A dupla tributação da renda*. Rio de Janeiro: FGV, 1979, p. 6.

²¹ Cf. BORGES, Antonio de Moura, 1992, ob. cit., p. 56.

²² Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 258.

tância ao longo do tempo, de forma que os principais países que ainda adotam esse critério são os Estados Unidos da América e as Filipinas.

2.3.2.2. *Da residência como elemento de conexão*

O critério da residência resulta na submissão à tributação do Estado das pessoas que residem no território deste Estado, pela totalidade de seus bens e rendas, sem que seja levada em consideração a nacionalidade destas pessoas, tampouco o local de origem das rendas ou dos bens²³. A qualificação como residente dependerá das normas internas de cada Estado.

O critério de residência satisfaz o princípio da igualdade ao tributar a renda universal do contribuinte, independentemente do lugar onde ela foi auferida, evitando que os contribuintes que auferissem rendas no exterior não fossem tributados no Estado de residência.

O critério de residência também atende o princípio da neutralidade, pois ao se tributar a renda global, as decisões sobre investimentos do contribuinte não serão tomadas tendo por base somente o eventual benefício fiscal oferecido por outro Estado.

3. Da Tributação do Imposto de Renda sobre os Pagamentos a não Residente Decorrentes da Prestação de Serviços

3.1. Critério material

O Imposto de Renda é imposto de competência da União Federal consoante previsão do artigo 153, inciso III da Constituição Federal, e incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A materialidade do Imposto de Renda é, portanto, auferir renda e proventos de qualquer natureza.

3.1.1. Do conceito de renda

Autores como Roberto Quiroga Mosquera²⁴, José Artur Lima Gonçalves²⁵, e Roque Carrazza²⁶ entendem que existe um conceito constitucional de renda, de forma que o legislador federal não possui liberdade para estabelecer um conceito de renda que já não esteja disposto nos “conteúdos semânticos mínimos de renda”²⁷ previstos na Constituição Federal.

Ao analisar o conteúdo semântico mínimo de renda na Constituição Federal, José Artur Lima Gonçalves²⁸ assinala que “qualquer que seja o conceito de renda adotado, presentes estão as noções de (i) ganho patrimonial resultante do

²³ Cf. MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 38.

²⁴ Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 117.

²⁵ Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 215.

²⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto de Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 33-34.

²⁷ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio, 2005, ob. cit., p. 34.

²⁸ Cf. GONÇALVES, José Artur Lima, 2002, ob. cit., p. 198.

(ii) confronto entre elementos (ingressos e saídas) verificados (iii) ao longo de certo período”.

Dessa forma, o legislador ordinário federal não tem liberdade para alterar o conceito de renda para que este albergue, por exemplo, o aspecto material de outros impostos tais como prestação onerosa de serviços, transmissão de bens imóveis, importação de mercadorias, dentre outros.

As teorias fiscais da renda se dividem em três: (i) teoria da renda-produto; (ii) teoria da renda acréscimo patrimonial; e (iii) teorias legalistas.

Pela teoria da renda-produto, também denominada teoria da fonte²⁹, renda é o fruto periódico de uma fonte permanente, de modo que só haveria renda quando o fruto se destaca da árvore (fonte).

Conforme a teoria da renda acréscimo patrimonial, a definição de renda é obtida a partir da comparação da situação patrimonial (de uma pessoa física ou jurídica) em dois momentos diferentes. Tal teoria implica a noção de período ou intervalo, visto que a renda consistirá na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período³⁰.

Por fim, para a teoria legalista, renda é que a lei prevê como tal³¹. De acordo com tal teoria, o legislador possui ampla liberdade para definir o que é renda.

Tais teorias exibem falhas quando analisadas individualmente, de modo que segundo a teoria da renda-produto, não seria possível tributar ganhos eventuais decorrentes de jogos de azar e loterias, já que tais ganhos não são periódicos e não provêm de uma fonte permanente. Por outro lado, pela teoria da renda acréscimo patrimonial, não haveria tributação de um contribuinte que gastou durante um determinado período a totalidade dos rendimentos auferidos no mesmo período, visto que a situação patrimonial do contribuinte é idêntica no início e no final do período³².

No que tange à teoria legalista, entendemos existir um conceito mínimo de renda na Constituição Federal, de forma que o legislador ordinário teria tais limitações ao definir o que é renda. Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira exemplifica que “a lei não pode determinar que o fato de alguém andar a pé na Rua Direita seja considerado renda para efeito de incidência do imposto de renda”³³.

A hipótese de incidência do imposto de renda está prevista no artigo 43³⁴ do Código Tributário Nacional (CTN), que adotou tanto a teoria da renda-produto

²⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 243.

³⁰ Cf. CARVALHOSA, Modesto. “Imposto de Renda: conceituação no sistema tributário da carta constitucional”. *Revista de Direito Público* nº 1. São Paulo: RT, 1967, pp. 188-190.

³¹ Cf. LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 23.

³² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, 2010, ob. cit., p. 243.

³³ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 177.

³⁴ Brasil. Código Tributário Nacional: “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:

ao prescrever no seu inciso I que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, quanto a teoria do acréscimo patrimonial ao estabelecer em seu inciso II como renda os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Nilton Latorraca assinala que a lei tributária situou o conceito de renda e proventos de qualquer natureza na demonstração do patrimônio líquido e suas respectivas mutações³⁵. Na mesma linha, Rubens Gomes de Sousa afirma que renda: “é o acréscimo patrimonial líquido verificado entre duas datas predeterminadas”³⁶.

Ao tomarmos o patrimônio líquido como base para conceituar a renda, devemos observar que existem acréscimos no patrimônio líquido que não configuram renda, tais como aumento de capital, aumento nas reservas de capital, aumentos nas reservas de lucro, ou ajustes de avaliação patrimonial.

O acréscimo patrimonial que configura renda das pessoas jurídicas é o lucro do exercício. O resultado do exercício é formado a partir do confronto entre as receitas auferidas e os custos e despesas incorridos no exercício. Caso as receitas sejam maiores que a soma dos custos e das despesas, temos lucro contábil. Em caso contrário, temos prejuízo contábil.

Humberto Ávila afirma que a renda é o produto líquido do confronto entre as receitas menos as despesas (e custos) necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte calculado durante o período de um ano³⁷.

Tendo em vista que nem todas as despesas e custos incorridos contabilmente serão dedutíveis para fins de imposto de renda, tampouco todas as receitas auferidas contabilmente serão tributáveis para fins de Imposto de Renda, configurará renda somente os acréscimos patrimoniais decorrentes do lucro fiscal do exercício, entendido como lucro contábil do exercício já devidamente ajustado de acordo com as normas que regulam o Imposto de Renda.

Conforme previsão do *caput* do artigo 43 do CTN, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Os conceitos de disponibilidade jurídica e econômica são objeto de diversas controvérsias doutrinárias. Ao estudar o assunto, Gisele Lemke³⁸ identificou três correntes doutrinárias acerca de tais conceitos: (i) a corrente unificadora; (ii) a corrente dicotômica atenuada; e (iii) a corrente dicotômica radical.

A corrente unificadora não distingue a disponibilidade econômica da jurídica, pois entende que apenas são óticas diferentes sobre um mesmo fato. Luciano

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.” (Destques nossos)

³⁵ Cf. LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário: Imposto de Renda das empresas*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 104.

³⁶ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres - 1 Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 66.

³⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

³⁸ Cf. LEMKE, Gisele, 1998, ob. cit., pp. 96-107.

Amaro sintetiza tal entendimento ao afirmar que: “quer se trate de renda já recebida, quer se trate de renda apenas produzida, estamos sempre diante de um fato econômico (quando visto sob a ótica da ciência econômica, que analisa, na hipótese, o fenômeno da produção de uma riqueza nova apropriada por certo agente econômico) e jurídico (visto sob o ângulo do Direito, que atribui ao fato consequências jurídicas, inclusive de ordem tributária)”³⁹.

Para a corrente dicotômica atenuada, a disponibilidade econômica deve ser sempre precedida da jurídica. Assim, para que determinado ingresso de numerário possa ser considerado renda, mister se faz que a pessoa que percebeu o rendimento seja detentora do direito a este recebimento. O entendimento de tal corrente acaba reduzindo a aquisição da renda à disponibilidade jurídica⁴⁰.

Para a corrente dicotômica radical, existe relevante distinção entre os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica. Nesse diapasão, Bulhões Pedreira entende que “disponibilidade econômica é o poder de dispor efetivo e atual, de que tem a posse direta da renda” e “disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda”⁴¹.

Dessa forma, para tal corrente disponibilidade econômica se refere ao recebimento financeiro da renda, ao passo que disponibilidade jurídica se refere ao direito de receber o rendimento. Henry Tilbery utiliza também os termos *cash basis* (regime de caixa) para se referir à disponibilidade econômica e *accrual basis* (regime de competência) para se referir à disponibilidade jurídica⁴².

A nosso ver, não existem diferenças entre disponibilidade econômica e jurídica, pois o ponto primordial do fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) é a aquisição de disponibilidade de renda⁴³. A aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda se dá no momento em que já ocorreram todas as condições necessárias para que o direito ao crédito possa ser exigido. Nesse sentido, segundo o regime de competência, a receita decorrente da alienação de uma mercadoria ou da prestação de um serviço será registrada independente do recebimento financeiro de tal receita pela entidade, de forma que já existe um acréscimo patrimonial embora não exista o recebimento em caixa.

3.1.2. Do conceito de renda aplicável ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF

O artigo 97, *a*, do Decreto-lei nº 5.844/1943 e o artigo 682, *I*, do Decreto nº 3.000/1999⁴⁴, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), de-

³⁹ Cf. AMARO, Luciano. “Imposto de Renda: regime jurídico”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 279.

⁴⁰ Cf. LEMKE, Gisele, 1998, ob. cit., pp. 96-107.

⁴¹ Cf. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas*. V. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, pp. 196-197.

⁴² Cf. TILBERY, Henry. “Comentários aos arts. 43 a 45”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 1., 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 353.

⁴³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de Renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 74.

⁴⁴ RIR/1999: “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:

terminam que a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior estão sujeitos ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Assim, as rendas e os proventos de qualquer natureza dos não residentes e que sejam oriundos do Brasil estão sujeitos ao imposto de renda, sendo tributados na fonte.

A retenção do IRRF somente se justifica se enquadrarmos a tributação na renda de acordo com a teoria da renda produto.

Todavia, nem sempre o não residente que irá receber os recursos no exterior em decorrência da prestação de serviços pode ser enquadrado como uma pessoa física prestadora de serviços pessoais que, portanto, poderiam ser qualificados como rendimentos do trabalho pagos a não residentes.

Nesse sentido, ao analisar quando o serviço é prestado por uma pessoa jurídica no exterior, Alberto Xavier traça importante analogia entre a importação de um bem e a importação de um serviço, destacando que não há exigência de IRRF sobre o pagamento que está sendo feito ao exterior como contrapartida à importação do bem, no entanto, há a exigência de IRRF sobre o pagamento que está sendo feito ao exterior como contrapartida à importação de serviço⁴⁵.

O produto recebido pelo não residente em função da venda de bens não se enquadra como renda e tampouco o produto recebido pelo não residente em função da prestação de serviços deveria ser qualificado como renda⁴⁶.

Os recursos percebidos pelo não residente tanto na venda de bens quanto na prestação de serviços possuem natureza de receita bruta. A renda difere da receita bruta, pois embora parta da receita bruta, há a dedução de uma série de custos e despesas para que se chegue ao montante do lucro ou da renda.

Sob a ótica contábil, receita é o valor monetário, em determinado período, decorrente da produção (e respectiva venda) de bens e serviços de uma pessoa jurídica para o mercado, de forma que se observará um acréscimo no patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo ou decréscimo de passivo⁴⁷.

José Antonio Minatel entende que as características fundamentais na qualificação de uma receita são (i) o ingresso em caráter definitivo de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, e (ii) que este ingresso seja em decorrência dos negócios jurídicos que envolvem o exercício da atividade empresarial, que

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea 'a');

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea 'b');

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea 'c', e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º)."

⁴⁵ Cf. XAVIER, Alberto, 2004, ob. cit., p. 591.

⁴⁶ Cf. XAVIER, Alberto, 2004, ob. cit., p. 591.

⁴⁷ Cf. IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, pp. 154-155.

corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, prestação de serviços, ou cessão onerosa de bem ou direito⁴⁸.

Feitas as considerações gerais sobre o conceito contábil e jurídico de receita, resta claro que as remessas financeiras que são feitas aos não residentes em razão da importação de serviços possuem natureza de receita e não de renda.

Ainda que possa haver parcela de lucro dentro do montante que está sendo enviado ao não residente, verifica-se que a fonte pagadora está remetendo um preço, que será registrado como receita bruta pelo não residente e somente após a dedução dos custos e despesas é que o não residente poderá determinar se ele obteve ou não um acréscimo patrimonial.

O preço segundo definição de Fran Martins seria a: “importância em dinheiro que o comprador se obriga a pagar ao vendedor em troca da propriedade da coisa vendida. Em princípio, o preço deve ser equivalente ao valor da coisa vendida”⁴⁹.

Ao transportarmos tal definição para o preço de um serviço, temos que preço seria a importância em dinheiro que o tomador se obriga a pagar ao prestador em troca da fruição da utilidade do serviço.

Assim, a efetiva renda ou lucro da operação de prestação de serviço por não residente a cliente brasileiro somente poderá ser auferida no exterior, quando houver o efetivo confronto entre receitas e despesas (entendido aqui como custos mais despesas).

3.2. Critério espacial

O critério espacial diz respeito ao âmbito territorial de aplicação do tributo. No que tange especificadamente ao IRRF, o artigo 682, *I*, do RIR/1999⁵⁰ estabelece que a renda e os proventos de qualquer natureza *provenientes de fontes* situadas no País, quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior estão sujeitos ao IRRF.

Assim, ao determinar a tributação na fonte das rendas provenientes de fontes situadas no país, o artigo 682, *I*, do RIR/1999 adotou a teoria da fonte produtora, ou seja, a fonte da renda está situada no território do Estado em que são explorados os fatores de produção.

Por sua vez, o artigo 685 do RIR/1999⁵¹ prevê que os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou reme-

⁴⁸ Cf. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 124.

⁴⁹ Cf. MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 133.

⁵⁰ RIR/1999: “Art. 682”. Vide nota 44.

⁵¹ RIR/1999: “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, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
c) as pensões alimentícias e os pecúlios;

tidos, por fonte situada no País, à pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos ao IRRF (inclusive os rendimentos decorrentes de prestação de serviços).

Ao instituir a tributação na fonte sobre os rendimentos pagos por fonte situada no Brasil a não residente, o artigo 685 do RIR/1999 adotou a teoria da fonte do pagamento, isto é, permitir a tributação pelo país de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento.

Diante da adoção da teoria da fonte de produção do rendimento pelo artigo 682, I, do RIR/1999 e da teoria da fonte do pagamento pelo artigo 685 do RIR/1999, há discussão doutrinária sobre qual o efetivo critério da fonte no Brasil.

Alberto Xavier entende que não basta que a fonte de produção se encontre no Brasil, devendo, cumulativamente, também se encontrar no Brasil a fonte pagadora.

Nessa linha, Luís Eduardo Schoueri entende que a combinação dos artigos 682 e 685 do RIR/1999 indica que, de regra, a tributação dos não residentes exige a cumulação de dois elementos de conexão, denominados fonte de pagamento e fonte de produção. Todavia, para o referido autor, esta regra apresenta exceções: (i) basta que a fonte de pagamento esteja no País na hipótese de remuneração de prestação de serviços prestados por residentes no exterior, conforme preceitua o Decreto-lei nº 1.418/1975; e (ii) ganho de capital de não residente previsto no artigo 26 da Lei nº 10.833/2003, no qual bem localizado no Brasil está sendo alienado por um não residente para outro não residente⁵².

Helena Tôrres considera que o critério da fonte de produção de rendimentos é o critério relevante para determinação da tributação pelo IRRF e que ainda que este critério possa coincidir em alguns momentos com o critério da fonte pagadora, somente nas exceções expressamente previstas em lei, prevalecerá o critério da fonte pagadora⁵³.

Nesse sentido, Helena Tôrres entende que os termos “pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa” constantes no artigo 685, II, do RIR/1999 se referem ao critério temporal do IRRF⁵⁴.

3.3. Critério temporal

O critério temporal diz respeito ao momento em que considera-se exigível o tributo. No tocante ao IRRF de não residente, o critério temporal é o momento de percepção dos rendimentos pelo não residente.

d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes 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 vinte por cento, a que se refere o art. 245.”

⁵² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, 2005, ob. cit., pp. 339-340.

⁵³ Cf. TÔRRES, Helena Taveira, 2001, ob. cit., p. 339.

⁵⁴ Cf. TÔRRES, Helena Taveira, 2001, ob. cit., p. 339.

O momento da percepção dos rendimentos pelo não residente é definido no artigo 685, I, do RIR/1999 como o momento em que a fonte pagadora efetua o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos para o não residente.

Os termos *pagamento, crédito, entrega, emprego e remessa*, conquanto utilizados na legislação para fixar o momento em que a retenção se torna devida refletem, na verdade, a ocorrência do próprio fato gerador do IRRF, genericamente definido no artigo 43 do CTN como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Assim é porque no sistema tributário nacional somente a lei pode definir as hipóteses que, ocorrendo concretamente, sujeitam alguém à obrigação de pagar o imposto. Isto está muito claro em diversos artigos do CTN, especialmente no artigo 114, a teor do qual, “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Ocorre que a situação legalmente definida como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IRRF, em face dos rendimentos decorrentes de prestação de serviços percebidos por não residentes, é o correspondente *pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa*, prevalecendo o ato que ocorrer primeiro.

Diante da norma em comento, ainda se discute o momento da incidência do IRRF sobre os pagamentos correspondentes a importações de serviços à luz do artigo 685, I, do RIR/1999, especificamente se o vocábulo *crédito* deve ser entendido como mero lançamento contábil ou como efetiva colocação de recursos à disposição do beneficiário pela fonte pagadora, seja em conta própria ou de uma instituição financeira, conforme defende Gilberto de Ulhôa Canto⁵⁵.

Nesse sentido, Alberto Xavier assevera que: “a dúvida está, pois, em saber se o imposto de renda na fonte também é devido no momento em que as despesas são creditadas contabilmente por força do regime de competência ou se, ao invés, a incidência do imposto apenas ocorre ou no momento em que a obrigação se vencer ou quando for efetivamente paga”⁵⁶.

De forma geral, para as autoridades fiscais o vocábulo *crédito* representa mero lançamento contábil, de forma que na maior parte das soluções de consulta já emitidas, entendeu-se o crédito contábil dos *royalties*, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, já configura o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente⁵⁷.

⁵⁵ Gilberto de Ulhôa Canto assinala que “(...) é inviável a inteligência dada à palavra crédito para compreender tanto o registro contábil como o direito de haver prestação contratual, pois a lei fala em creditar e não em crédito; e, se o substantivo poderia ter duplo sentido, o verbo não pode”. cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1975, p. 377.

⁵⁶ Cf. XAVIER, Alberto, 2004, *ob. cit.*, p. 516.

⁵⁷ Conforme Solução de Consulta nº 71 de 11 de Julho de 2002 (6ª Região Fiscal), assim ementada: “A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior (*royalties referentes a uso de marca*) devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos - o que ocorrer primeiro. Se ocorrer em primeiro lugar o crédito contábil dos *royalties*, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, devendo ser retido e recolhido o imposto, em reais, e esse valor se torna definitivo, não cabendo a aplicação da norma prevista na Lei nº 9.816, de 1999, art. 3º, e Instrução Normativa SRF nos 041/1999,

Por outro lado, a jurisprudência dominante no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), antigo Conselho de Contribuintes, é no sentido de que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (fato gerador do IRRF) se dá com o vencimento da obrigação (e não com o mero registro contábil do crédito), conforme se observa a seguir⁵⁸:

“Ementa: Imposto de Renda na Fonte - Crédito Contábil - Residentes ou Domiciliados no Exterior - Necessidade da Efetiva Disponibilidade Econômica ou Jurídica do Rendimento - Inocorrência - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados.

Fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

O mero registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.”

(Publicado no DOU em: 30.3.2009. Relator: Giovanni Christian Nunes Campos - Acórdão nº 106-17.142 de 5.11.2008. 1º Conselho de Contribuintes/6ª Câmara - destaques nossos)

“Ementa: Imposto de Renda Retido na Fonte - Registro Contábil de Despesa - Regime de Competência - Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda - Inocorrência - *O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor, não se configurando, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda.”*

(Publicado no DOU em: 28.1.2009. Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa - Acórdão nº 104-23.000 em 24.1.2008. 1º Conselho de Contribuintes/4ª Câmara - destaques nossos)

Dessa forma, com base na jurisprudência dominante na esfera administrativa, o fato gerador do IRRF ocorre quando do vencimento da obrigação nos termos acordados contratualmente. Vale dizer, não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda pelo mero crédito contábil da provisão de serviços a pagar, de forma que a incidência do IRRF somente se dará no momento de vencimento da obrigação, quando a obrigação decorrente da prestação de serviços passa a ser exigível pelo credor.

3.4. Critério pessoal

O critério pessoal engloba a definição do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária.

art. 1º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior.” (Destaques nossos). No mesmo sentido também dispuseram as Soluções de Consulta de nº 133/2007, 408/2006, 240/2006, 338/2002, 321/2002 e 87/2001.

⁵⁸ No mesmo sentido, destacamos os acórdãos de nos: 104-21.549 de 27 de abril de 2006; 106-16.910 de 28 de maio de 2008; e 102-48.271 de 1de março de 2007.

No que tange ao sujeito ativo, o Imposto de Renda é imposto de competência da União Federal consoante previsão do artigo 153, inciso III da Constituição Federal e do artigo 43 do CTN, de forma que o sujeito ativo é a União Federal.

Maria Rita Ferragut assinala que sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação⁵⁹.

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN⁶⁰ elegem duas modalidades de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

O artigo 45 do CTN⁶¹ define o contribuinte do Imposto de Renda como o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Assim, no caso do IRRF, o contribuinte do Imposto de Renda é o não residente que é o beneficiário da renda ou de proventos de qualquer natureza. Todavia, o parágrafo único estabelece que lei poderá atribuir à fonte pagadora responsabilidade tributária pelo recolhimento do IRRF.

O artigo 7º da Lei nº 9.779/1999⁶² e o artigo 685⁶³ do RIR/1999 atribuem a responsabilidade à fonte pagadora pelo recolhimento do IRRF decorrente da importação de serviços.

Assim, embora o contribuinte do Imposto de Renda seja o não residente beneficiário da renda e dos proventos de qualquer natureza, a responsabilidade pela retenção do IRRF fica atribuída à fonte pagadora.

3.5. Critério quantitativo

O critério quantitativo do tributo abrange sua base de cálculo e suas alíquotas. Nos termos do artigo 44 do CTN, a base de cálculo do imposto de renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

⁵⁹ Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 25-58.

⁶⁰ Brasil. 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.”

⁶¹ Brasil. CTN: “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.”

⁶² Brasil. Lei nº 9.779/1999: “Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

⁶³ RIR/1999: “Art. 685”. Vide nota 51.

No tocante ao IRRF decorrente dos pagamentos a não residente em contrapartida à prestação de serviços, a base de cálculo é o montante pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao não residente.

Conforme exposto no item do conceito de renda aplicável ao IRRF, a base de cálculo sobre a qual incidirá o IRRF não representa renda, mas sim receita bruta, de forma que este valor não representa o efetivo acréscimo patrimonial do não residente.

A alíquota do IRRF aplicável à importação de serviços varia de acordo com a natureza do serviço.

Com base no artigo 685, II, *a*, do RIR/1999, o IRRF incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de prestação de serviços, à alíquota de 25%.

Após a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)⁶⁴, incidente à alíquota de 10% sobre os pagamentos efetuados ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência técnica (bem como nos contratos de transferência de tecnologia relativos à exploração de patentes, uso de marcas e fornecimento de tecnologia), a alíquota do IRRF sobre os pagamentos ao exterior relativos a serviços de assistência administrativa e semelhantes foi reduzida para 15%⁶⁵.

Dessa forma, a qualificação de um serviço como de “assistência administrativa e semelhantes” implica em que as contraprestações a tais serviços remetidas ao exterior estejam sujeitas ao IRRF à alíquota de 15%, bem como a fonte pagadora localizada no Brasil também deverá recolher Cide à alíquota de 10%.

Por outro lado, os pagamentos feitos a não residente relativos a serviços que não se enquadrem no conceito de “serviços de assistência administrativa e semelhantes” permanecem sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%, no entanto, não haverá incidência da Cide sobre tal importação de serviço.

Diante de possível incerteza na classificação dos serviços, a Instrução Normativa SRF nº 252/2002 (IN 252/2002) qualificou serviço técnico como o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios; e como serviço de assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estu-

⁶⁴ Brasil. Lei nº 10.168/2000: “Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, *fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.* § 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007).”

⁶⁵ Brasil. Lei nº 10.332/2001: “Art. 7º *A Lei no 10.168, de 2000, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 2º-A:*

“Art. 2º-A. *Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1o de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.*”

dos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Cumprе ressaltar, todavia, que a Lei nº 10.332/2001 utiliza o termo “serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes”, ao passo que na IN 252/2002 não há definição de assistência administrativa, mas tão somente de serviços técnicos e de assistência técnica.

Diante do exposto, a definição de qual será a alíquota de IRRF aplicável para uma importação de serviço irá depender do caso concreto, visto que a natureza do serviço contratado deverá ser analisada para definir se este se enquadra ou não no conceito de serviços técnico e de assistência administrativa e semelhantes.

4. Conclusão

A soberania fiscal é um dos muitos aspectos da soberania e representa o poder que o Estado tem de constituir um sistema tributário, possibilitando sua própria autonomia financeira, já que este necessita de ingressos de recursos para exercício de suas atividades.

A competência tributária internacional se refere à regulação de temas que estejam fora das fronteiras do Estado. Embora em tese o Estado possa tributar fatos que ocorram em qualquer parte do mundo, verifica-se que, na prática, somente são tributados os fatos que possuem algum elemento de conexão com este Estado.

Tal limitação de competência origina-se de fundamentos econômicos e éticos da tributação, já que somente aquele indivíduo que se utilizou das vantagens decorrentes das atividades do Estado pode ser chamado a suportar o ônus dos tributos.

Os elementos de conexão se fundamentam nos princípios de conexão do Direito Tributário internacional: territorialidade e universalidade.

O princípio da territorialidade determina o alcance espacial das normas tributárias como sendo o do território do Estado. Outra modalidade de aplicação do princípio da territorialidade consiste na tributação dos rendimentos de acordo com a situação de sua fonte.

Existem duas maneiras de determinar o local da fonte da renda. Conforme a teoria da fonte produtora, a fonte da renda está situada no território do Estado em que são explorados os fatores de produção, isto é, onde está sendo desenvolvida a atividade de produção. Por sua vez, de acordo com a teoria da fonte pagadora, a fonte da renda está situada no território do Estado onde é obtida sua disponibilidade econômica ou jurídica.

O princípio da universalidade determina que o alcance espacial das normas tributárias transcenda o território do Estado.

Dessa forma, a adoção do princípio da universalidade possibilita a extensão do âmbito de incidência das leis tributárias internas, de forma que as normas tributárias alcançarão fatos jurídicos tributários que ocorreram além do território do Estado tributante.

O critério da nacionalidade consiste em submeter à tributação do Estado pessoas que são nacionais deste Estado. Tal critério vem perdendo a importância

ao longo do tempo, de forma que os principais países que ainda adotam esse critério são os Estados Unidos da América e as Filipinas.

O critério da residência resulta na submissão à tributação do Estado das pessoas que residem no território deste Estado, pela totalidade de seus bens e rendas, sem que seja levada em consideração a nacionalidade destas pessoas, tampouco o local de origem das rendas ou dos bens.

O Imposto de Renda é imposto de competência da União Federal consoante previsão do artigo 153, inciso III da Constituição Federal, e incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A materialidade do Imposto de Renda é, portanto, auferir renda e proventos de qualquer natureza. As rendas e os proventos de qualquer natureza dos não residentes e que sejam oriundos do Brasil estão sujeitos ao Imposto de Renda, sendo tributados na fonte.

Os recursos percebidos pelo não residente tanto na venda de bens quanto na prestação de serviços possuem natureza de receita bruta. A renda difere da receita bruta, pois embora parta da receita bruta, há a dedução de uma série de custos e despesas para que se chegue ao montante do lucro ou da renda.

Sob a ótica contábil, receita é o valor monetário, em determinado período, decorrente da produção (e respectiva venda) de bens e serviços de uma pessoa jurídica para o mercado, de forma que se observará um acréscimo no patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo ou decréscimo de passivo.

Ainda que possa haver parcela de lucro dentro do montante que está sendo enviado ao não residente, verifica-se que a fonte pagadora está remetendo um preço, que será registrado como receita bruta pelo não residente e somente após a dedução dos custos e despesas é que o não residente poderá determinar se ele obteve ou não um acréscimo patrimonial.

Ao determinar a tributação na fonte das rendas provenientes de fontes situadas no país, o artigo 682, *I*, do RIR/1999 adotou a teoria da fonte produtora, ou seja, a fonte da renda está situada no território do Estado em que são explorados os fatores de produção.

Por sua vez, ao instituir a tributação na fonte sobre os rendimentos pagos por fonte situada no Brasil a não residente, o artigo 685 do RIR/1999 adotou a teoria da fonte do pagamento, isto é, permitir a tributação pelo país de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento.

Diante da adoção da teoria da fonte de produção do rendimento pelo artigo 682, *I*, do RIR/1999 e da teoria da fonte do pagamento pelo artigo 685 do RIR/1999, em regra a tributação dos não residentes exige a cumulação de dois elementos de conexão, denominados fonte de pagamento e fonte de produção.

Todavia, como exceção a esta regra, basta que a fonte de pagamento esteja no País na hipótese de remuneração de prestação de serviços prestados por residentes no exterior, conforme preceitua o Decreto-lei nº 1.418/1975.

O momento da percepção dos rendimentos pelo não residente é definido no artigo 685, *I*, do RIR/1999 como o momento em que a fonte pagadora efetua o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos para o não residente. Tais termos refletem a ocorrência do próprio fato gerador do IRRF,

genericamente definido no artigo 43 do CTN como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Com base na jurisprudência dominante na esfera administrativa, o fato gerador do IRRF ocorre quando do vencimento da obrigação nos termos acordados contratualmente. Vale dizer, não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda pelo mero crédito contábil da provisão de serviços a pagar, de forma que a incidência do IRRF somente se dará no momento de vencimento da obrigação, quando a obrigação decorrente da prestação de serviços passa a ser exigível pelo credor.

No que tange ao sujeito ativo, o Imposto de Renda é imposto de competência da União Federal consoante previsão do artigo 153, inciso III da Constituição Federal e do artigo 43 do CTN, de forma que o sujeito ativo é a União Federal.

No caso do IRRF, o contribuinte do Imposto de Renda é o não residente que é o beneficiário da renda ou de proventos de qualquer natureza. Todavia, a responsabilidade pelo recolhimento do IRRF foi atribuída à fonte pagadora.

No tocante ao IRRF decorrente dos pagamentos a não residente em contrapartida à prestação de serviços, a base de cálculo é o montante pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao não residente. Mais uma vez, resta claro que a base de cálculo sobre a qual incidirá o IRRF não representa renda, mas sim receita bruta, de forma que este valor não representa o efetivo acréscimo patrimonial do não residente.

A alíquota do IRRF aplicável à importação de serviços varia de acordo com a natureza do serviço.

Dessa forma, a qualificação de um serviço como de “assistência administrativa e semelhantes” implica em que as contraprestações a tais serviços remetidas ao exterior estejam sujeitas ao IRRF à alíquota de 15%, bem como a fonte pagadora localizada no Brasil também deverá recolher Cide à alíquota de 10%.

Por outro lado, os pagamentos feitos a não residente relativos a serviços que não se enquadrem no conceito de “serviços de assistência administrativa e semelhantes” permanecem sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%, no entanto, não haverá incidência da Cide sobre tal importação de serviço.