

## Tatiana Biar: Medida Provisória sobre tributação pode ser questionada

A pedido do setor de viagens e turismo, foi publicada, em 1º de março de 2016, a Medida Provisória 713 (MP 713), que determinou a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), à alíquota de 6%, nas remessas ao exterior, destinadas à cobertura de gastos pessoais de pessoas físicas residentes no país, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, com validade até 31 de dezembro de 2019.

O ônus com o aumento da carga tributária, em especial a partir de janeiro de 2016, recaiu sobre a pessoa física viajante ao exterior. Isso por que a empresa estrangeira informa o preço que pretende receber pelo serviço, competindo à operadora ou agência de viagens e turismo acrescentar o custo da carga tributária [\[1\]](#).

Desde então, a operação de empresas que atuam no setor de viagens e turismo tornou-se praticamente inviável, notadamente por que já vinham suportando os efeitos da crise em 2015, com a alta do dólar, desaquecimento da economia e elevação da taxa de desemprego. Segundo informado pelo Banco Central, o gasto dos brasileiros no exterior caiu 62% em janeiro de 2016, revelando o menor valor dos últimos 7 anos.

Contudo, em que pese a MP 713 ter sido publicada para beneficiar o setor de viagens e turismo com a suposta redução da alíquota do IRRF de 25% para 6%, não se pode deixar de atentar que tal medida é passível de questionamento.

O debate sobre a tributação das remessas ao exterior, destinadas à cobertura de gastos pessoais em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais não é novo. O primeiro questionamento surgiu a partir da vigência do artigo 690 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) que conferia isenção do IRRF nas remessas ao exterior para pagamento de viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais e despesas terrestres decorrentes de pacotes turísticos, em contraposição à exigência contida no artigo 7º da Lei 9.779/99 que previa a incidência do IRRF à alíquota de 25% nas remessas ao exterior, em geral, ou seja, independentemente de sua natureza.

Para dirimir os conflitos, foi publicada a Lei 12.249/10, a qual determinou no artigo 60 a isenção do IRRF nas remessas ao exterior para pagamento de viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais até o dia 31/12/2015. Com o fim da vigência do artigo 60 da Lei 12.249/10, foi publicada a Instrução Normativa 1.611 (IN RFB 1.611/16), em janeiro de 2016, determinando a incidência do IRRF à alíquota de 25% nas remessas ao exterior decorrentes de pagamentos relativos a viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais. Finalmente, em março de 2016 entrou em vigor a MP 713 fixando a alíquota de 6% nestas remessas ao exterior.

Diante desse breve histórico, algumas questões relevantes vêm à tona. Em primeiro lugar, deve-se analisar se é possível a revogação tácita do artigo 7º da Lei 9.779/99 pelo artigo 60 da Lei 12.249/10. Com efeito, dispõe o §1º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) que a lei posterior revoga a anterior naquilo que lhe for incompatível, razão pela qual resta evidente a revogação do artigo

---

7º da Lei 9.779/99. Entretanto, com a perda de eficácia do artigo 60 da Lei 12.249/10, poderia ser restabelecido o artigo 7º da Lei 9.779/99? A resposta parece ser negativa com base no §3º do artigo 2º da LICC, posto que a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Questão diferente, e igualmente relevante, seria saber se com a perda da eficácia do artigo 60 da Lei 12.249/10 teria sido revogado o artigo 690 do RIR. Também nesse caso a conclusão seria negativa, já que a Lei 12.249/10 era totalmente compatível com o RIR e, portanto, diante da inexistência de conflito não haveria que se falar em revogação tácita. A única diferença entre a Lei 12.249/10 e o RIR foi a estipulação na lei de determinados requisitos para fruição da isenção, que não existem no RIR.

Então, pode-se afirmar que pelo menos desde 01.01.16 até 02.03.16, quando entrou em vigor MP 713/16, as remessas ao exterior para pagamento de viagens e afins estavam resguardadas pela isenção prevista no artigo 690 do RIR — observa-se ainda que deve ser afastada a IN RFB 1.611/16 mormente que somente a lei pode instituir tributos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade disposto no artigo 5º, II combinado com o artigo 150, I da Constituição.

Um terceiro ponto a ser analisado refere-se mais diretamente aos efeitos e conteúdo da MP 713: conforme já mencionado, seu texto altera o artigo 60 da Lei 12.249/2010, estabelecendo a alíquota de 6% nas remessas nas remessas ao exterior, a título de pagamento de viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais. Contudo, por ocasião da vigência e publicação da MP, a Lei 12.249/2010 já não mais possuía vigência e, conseqüentemente, eficácia. Sendo assim, seria possível essa alteração?

Esta questão é controvertida, pois tanto o STF quanto a doutrina pátria admite a repristinação quando se tratar de norma temporária, com fulcro no artigo 3º da LICC, a exemplo do que ocorreu na ADI 2031/DF. Neste caso, obteve-se a “prorrogação” da Lei 9.311/96 e Lei 9.539/97 em razão da promulgação tardia da Emenda Constitucional 21/99, cujo objeto era assegurar a manutenção da cobrança da CPMF.

Entretanto, em outra situação o STF reconheceu a impossibilidade de convalidar uma norma originalmente inválida. Foi o que ocorreu no RE 346.084-PR, em que se considerou inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento para fins de cobrança do PIS e Cofins prevista na Lei 9.718/98, mesmo após a edição da Emenda Complementar 20/98, pois não poderia a emenda posterior convalidar a lei inicialmente inconstitucional.

Em que pese a divergência jurisprudencial, é possível sustentar a impossibilidade da MP convalidar a Lei 12.249/10 com base no princípio da segurança jurídica e proteção à confiança legítima.

Esses pontos, por si só, já seriam suficientes para afastar a validade da MP 713, porém, deve-se acrescentar: (i) a existência da Súmula 585 do STF que dispõe sobre a não incidência do IRRF nas remessas ao exterior, cujo destinatário não opera no Brasil; (ii) a observância ao artigo 7º dos tratados ou convenções internacionais para evitar bitributação. Tal norma prevê a não incidência do IRRF nas remessas ao exterior, cabendo apenas ao país de destino a tributação sobre a renda. A prevalência dos tratados ou convenções internacionais sobre a norma interna já foi objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp 1.161.467/RS, em relação à Alemanha e Canadá, assim como pela Solução de Consulta Cosit 153/15, referente à França, sendo certo que tem sido afastada a cobrança do IRRF nas

remessas ao exterior nestes casos.

A última questão a ser analisada diz respeito à entrada em vigor da MP 713, pois mesmo que se admita a sua constitucionalidade, deve-se atentar para a obediência ao princípio da anterioridade do exercício financeiro na forma do §2º do artigo 62 combinado com o artigo 150, III, “b”, ambos da Constituição. Não se trata simplesmente do encerramento do prazo de uma isenção, mas sim de nova imposição tributária, haja vista que desde o fim da vigência da Lei 12.249/10 não havia qualquer previsão legal capaz de impor a incidência do IRRF nestas hipóteses.

Aliás, o STF, através do RE 587.008, recebido com efeito de repercussão geral, já reconheceu a necessidade de observância do princípio da anterioridade em relação à Emenda Constitucional 10/96 que restabelecia a alíquota de 30% para Cofins. Neste caso, a Emenda Constitucional de Revisão 1/94 determinava que a alíquota da Cofins era de 30% até 31.12.95. Após o término do prazo, vigorou a alíquota de 18%, com base no artigo 19 da Lei 9.249/95, até que sobreveio a EC 10/96 restabelecendo a alíquota de 30%.

Ademais, o artigo 104, III do CTN também reconhece expressamente a necessidade de observância do princípio da anterioridade do exercício financeiro quando houver a revogação de isenção relativa a imposto incidente sobre o patrimônio ou renda, exatamente como ocorre nesta hipótese.

Desta forma, pode-se concluir que, caso considerado constitucional, o IRRF incidente nas remessas ao exterior a título de pagamento de viagens turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais somente poderá ser exigido a partir de janeiro de 2017. Qualquer exigência anterior a esse lapso é eivada de inconstitucionalidade e afronta diretamente as garantias constitucionalmente asseguradas.

[1] Observa-se que alguns países até admitem a dedutibilidade do Imposto de Renda pago no Brasil, mas isso não invalida a premissa de que o ônus da carga tributária incidente nas remessas ao exterior decorrentes de viagens turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais seria repassado no preço, ao consumidor.

#### **Date Created**

22/03/2016