

RESUMO

IMPOSTO SUPLEMENTAR DE RENDA. MAJORAÇÃO DA SUA BASE DE CÁLCULO NO NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA

PÁGINA

- I – **REGISTRO DAS QUESTÕES CONSIDERADAS.** Duas reivindicações Administrativas: inclusão na base de cálculo do triênio do imposto suplementar de renda pago em relação ao triênio anterior; desconto na remessa subsequente de imposto já pago, com seu valor corrigido de acordo com as variações cambiais ocorridas entre a data do pagamento do imposto e a da remessa. 159
- II – **A QUALIFICAÇÃO LEGAL DO ISR.** A criação do imposto pela Lei 4.390 de 29.08.64 através da nova redação dada ao art. 43. da Lei 4.131 de 03.09.62. 160

III – A NOVA ESTRUTURA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO A PARTIR DE 1967.	162
1 – Princípio da legalidade – As fontes, como centros de poder de que podem emanar normas majoradoras da base de cálculo do ISR.	162
2 – Princípio da tipicidade. Diretrizes cogentes para a produção normativa da União, em especial relativas ao ISTR.	166
3 – O art. 97 do CTN e a majoração da base de cálculo de ISR.	169
4 – A relação de implicação intensiva entre a hipótese legal e a consequência jurídica da base de cálculo do ISR. Art. 114 do CTN.	172
IV – A BASE DE CÁLCULO DO ISR E DEMAIS MODALIDADES DE DISCIPLINA NORMATIVA.	173
1 – Instruções Normativas SRF – 02 de 12.09.69 e 17 de 30.04.71.	174
2 – A majoração da base de cálculo do ISR pelo Parecer Normativo 77 de 04.09.78. Sua interpretação com redução teleológica do núcleo de sentido do art. 43 da Lei 4.390/64, portanto, interpretação corretiva da Lei.	179
3 – Os elementos da hipótese de incidência do ISR. Nascimento da obrigação tributária e pagamento do crédito respectivo na fonte. A posição da União na compensação posterior entre a sociedade pagadora do ISR e o beneficiário do rendimento líquido.	184
V – MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ATRAVÉS DE AJUSTES DECORRENTES DE VARIAÇÕES CAMBIAIS: A correção do valor do ISR pago, segundo variações cambiais, ocorridas entre as datas do pagamento e as datas das remessas ao beneficiário no exterior.	186

	PÁGINA
VI – A Instrução Normativa SRF 049 de 14.07.82.	187
1 – A base de cálculo do ISR.	187
2 – Momento do desconto do ISR pago do beneficiário no exterior.	188

IMPOSTO SUPLEMENTAR DE RENDA. MAJORAÇÃO DA SUA BASE DE CÁLCULO NO NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA

Professora Assistente

Doutora de Direito Tributário da USP

I – REGISTRO DAS QUESTÕES CONSIDERADAS

1. Nosso objetivo é o de examinar duas questões já suscitadas pela Administração quanto à majoração da base de cálculo do Imposto Suplementar de Renda, analisando, concomitantemente, as diretrizes impostas pelo nosso sistema constitucional tributário ao legislador, no que se refere a tal majoração. O estudo vai se restringir ao chamado imposto suplementar de renda tradicional, excluído o relativo às sociedades de investimentos.

2. A primeira é bem conhecida: resulta da exigência de não se excluir, da base de cálculo do Imposto Suplementar de Renda – ISR, o montante do mesmo imposto pago no triênio anterior.

A segunda envolve a pretensão de que o referido imposto, já pago, seja descontado da remessa subsequente ao beneficiário do exterior, com seu valor corrigido de acordo com as variações cambiais ocorridas entre a data do pagamento desse imposto e a da remessa.

II – A QUALIFICAÇÃO LEGAL DO IMPOSTO SUPLEMENTAR DE RENDA

3. Esse imposto foi qualificado legalmente pela Lei n. 4.390, de 29.08.64, através da nova redação que deu ao art. 43 da Lei n. 4.131, de 03.09.62, leis essas que regem a estrutura legal do imposto, como segue:

“Art. 43 – O montante dos lucros e dividendos *líquidos efetivamente remetidos* a pessoas físicas e jurídicas residentes ou com sede no exterior, fica sujeito a um imposto suplementar de renda, sempre que a média das remessas, em um triênio, a partir do ano de 1963, exceder a 12% sobre o capital e reinvestimentos registrados nos termos dos artigos 3^o e 4^o desta lei.

§ 1^o – O imposto suplementar de que trata este artigo será cobrado de acordo com a seguinte tabela:

entre 12% e 15% de lucros sobre o capital e reinvestimentos – 40% (quarenta por cento);

entre 15% e 25% de lucros – 50% (cinquenta por cento);

acima de 25% de lucros – 60% (sessenta por cento).

§ 2^o – Este imposto suplementar será *descontado e recolhido pela fonte por ocasião de cada remessa que exceder à média trienal referida neste artigo*”. (nosso o grifo)

4. Assim, ao lado do chamado imposto genérico, já existente, exigido à alíquota de 25% na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, foi introduzido o ISR, como novo tipo legal. Como em toda lei, julgamos aspecto fundamental para sua compreensão, o fim nítido perseguido pelo

legislador, devendo os demais critérios interpretativos serem desenvolvidos de modo a manter harmonia com esse fim. E facilmente se vê que o novo imposto exigido configura um acréscimo de carga tributária sempre que a média das remessas efetivas, dos lucros e dividendos líquidos ao beneficiário do exterior, exceder, em um triênio, a 12% sobre o capital e reinvestimentos registrados no Banco Central do Brasil. Ainda se nota que essa carga tributária obedece a alíquotas progressivas, de 40% até 60%, sobre o excesso.

5. Ao que sabemos, ninguém contesta o caráter extrafiscal do ISR, para utilizar uma expressão consagrada no nosso Direito Tributário. Menos do que arrecadar, o que mais se busca é estimular ou desestimular comportamentos, no caso de residentes ou domiciliados no exterior que participam do capital de sociedades sediadas no Brasil. Através dessa tributação progressivamente mais gravosa, objetiva o legislador desestimular as remessas de lucro ou dividendos para o exterior, estimulando sua reaplicação no país (1).

6. Realçado o aspecto acima, antes de se proceder ao exame dos elementos do tipo legal do imposto, é indispensável que se atente para fatos supervenientes e relevantes. A lei que o instituiu é de 1964, sob a regência da Constituição Federal de 1946. Logo a seguir, é concluída a reforma tributária e introduzido no nosso ordenamento jurídico o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.66), acolhido como conjunto de normas com eficácia de leis complementares a partir da Carta Magna de 1967, assim permanecendo até esta data.

1) Nesse sentido as manifestações de: *Ives Gandra da Silva Martins*, registrando que, em 1964, fica mais nítida a intenção governamental de, “atraindo os capitais estrangeiros, estimular a permanência e reaplicação dos resultados no Brasil, desestimulando sua remessa excessiva pela adoção de alíquotas consideravelmente mais elevadas e progressivas” (Imposto Suplementar de Renda. Base de Cálculo. Cefir N. 172, p. 7 e s., 1981); *Hiromi Higuchi*. “O imposto de renda suplementar tem por finalidade o controle das saídas de divisas em moeda estrangeira, por isso mesmo a lei só considera os lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos. Esse imposto não foi criado com a finalidade de arrecadar” (Imposto de Renda das Empresas. Atlas, 7a. ed., 1982, p. 365).

Daí entendermos que a análise do art. 43, na redação da Lei 4.390/64, que criou o ISR, deve ser precedida de algumas considerações sobre dois princípios básicos do nosso atual sistema tributário.

III – A NOVA ESTRUTURA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO A PARTIR DE 1967

III.1 – Princípio da legalidade. As fontes, como centros de poder de que podem emanar normas majoradoras da base de cálculo do ISR.

7. Nosso sistema constitucional, como é de todos conhecido, consagra como princípio geral expresso, comum no campo da experiência jurídica universal, o *princípio da legalidade*, segundo o qual, coloca sob monopólio da *lei* a criação e majoração dos tributos. Nossa Carta Magna, ao tratar no seu título I da “Organização Nacional”, no seu art. 19, I, impõe uma vedação constitucional à *produção normativa* das unidades federativas, entre elas da União. Esse mandamento constitucional é uma norma de organização do sistema (2) que, entre suas funções, agasalha as de *organizar, legitimar e limitar o poder da União*, estabelecendo o *modo de produção das suas normas tributárias*, no que se refere à criação e majoração dos tributos de sua competência.

Essa organização e limitação do poder da União tem por objetivo, também, proteger a liberdade e segurança do governado, traçando-lhes uma esfe-

2) Essas normas estruturadoras do sistema tributário não criam tributos, como se sabe, pois não são normas que prescrevem a conduta do governo e governados dando ensejo ao nascimento da obrigação tributária e suas modificações. Elas são normas que dispõem sobre as normas que determinam a conduta tributária. Sua natureza, como expõe Miguel Reale, é a de *normas de organização* que dispõem sobre a organização dos poderes do Estado, distribuem competências e atribuições, disciplinam a identificação, modificação e aplicação de outro tipo de normas: *as de conduta*, que regem os comportamentos sociais (Lições preliminares de Direito, 1a. Ed., p. 115), no caso o dos governantes e governados no que se refere às obrigações tributárias.

ra de ação na qual é proibida a intervenção estatal. Tal objetivo é atendido através da Declaração dos Direitos e Garantias Individuais, entre os quais temos o definido no § 29 do art. 153 da C.F., que assegura ao contribuinte que a criação ou aumento dos tributos estão sob o rigorismo do princípio da legalidade.

8. Se à União é imposta a limitação constitucional de criar ou aumentar tributo somente através de *lei*, esta é entendida, em função da estrutura global do nosso ordenamento, como regra instituidora de direito novo, que pode legitimamente inovar no direito vigente; e com esta feição encontramos apenas aquelas relacionadas no artigo 46 da C.F. (3). No campo tributário, e, *no que respeita à criação ou majoração do imposto de renda*, temos as leis ordinárias, os decretos-leis, as leis delegadas com as expressivas limitações do art. 54 e os decretos-legislativos, de competência exclusiva do Congresso, para aprovar tratados e convenções internacionais para evitar bitributação (art. 44, I da C.F.).

9. Cumpre ressaltar que esse elenco de leis é *taxativo para o imposto de renda*, pois as demais formas de criação do Direito (Emendas, leis complementares à Constituição e Resoluções do Senado), pela sua natureza e função não criam ou majoram esse tributo.

A consequência relevante dessa interpretação integrada dos mandamentos constitucionais acima mencionados, utilizando, mais uma vez, os ensinamentos de Reale, implica em que:

“as demais modalidades de disciplina normativa (decretos, regulamentos, portarias, etc.) apenas e tão somente *explicitam ou atualizam situações jurídicas preconstituídas*” (Grifos do original); e,

3) Sobre o sentido da expressão *lei* nas normas constitucionais em exame (art. 19, I e 153, § 29), com clareza e precisão afirma *Miguel Reale* que lei é a que inova no direito já existente, com legitimidade quanto à sua vigência e eficácia, através dos atos que compõem o processo legislativo como definido no art. 46 da C.F. (Ob. cit. p. 189/193).

ainda, sendo o rol de fontes legais do art. 46 da C.F. de natureza taxativa, em decorrência, dele,

“não constam *decretos ou regulamentos*, os quais, por conseguinte, acorde com nossa tradição jurídica, não podem *innovar na lei*, tomada aqui a *lei* em sentido lato para significar “toda e qualquer regra instituidora de direito novo” (4).

E essa tradição jurídica que configura o regulamento como de *execução* (*secundum legem*), nos vem desde o Império, está consagrada na Carta Magna vigente e no art. 99 do CTN: e o mesmo prevalece em relação aos demais atos preceptivos da Administração Fazendária.

Portanto, não há como pretender, em flagrante desrespeito às normas constitucionais vistas, introduzir direito novo, criar ou majorar imposto de renda, mediante qualquer modelo de tipificação, através das “demais modalidades de disciplina normativa (decretos, regulamentos, portarias, etc.)” . . .

10. A “ratio iuris” dessa opção constitucional é facilmente compreensível e inarredável. Primeiramente, não se postula acentuada sensibilidade jurídica para se reconhecer que o governante, beneficiário do imposto e titular da função estatal de controle e direção social, não pode criá-lo ou majorá-lo, pois tal modo de agir não seria ético. Para atender à Justiça tributária, o Poder Legislativo é o centro do poder apto para a estruturação da fonte legal tributária. Em segundo lugar, os valores certeza e segurança exercem forte pressão quanto ao seu atendimento nas áreas em que o direito fundamental da liberdade pode ser

4) *Miguel Reale* – Questões de Direito, 1a. edição, 1981, Sugestões Literárias S. A., p. 57-58; e, também, ob. cit., p. 189-193.

afetado de modo mais intenso (5). A *certeza* reivindica a existência de direito, de modo a ser conhecido em toda a sua extensão; a *segurança*, que o modelo legal seja respeitado.

11. Vimos acima que a Carta Magna, no art. 19. I, veda à União.

“I – Instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”.

Cumprir examinar essas ressalvas. Nota-se, de início, que nenhuma ressalva existe no tocante à criação dos tributos. *Tais ressalvas referem-se à majoração ou redução*, como previsto tão somente nos itens I, II, V, e § 2º – I do art. 21 da C.F. Isto porque a configuração da ressalva é definida no item I do referido artigo, definição essa a que os demais casos se reportam, e que tem a seguinte redação:

“Art. 21 – compete à União instituir imposto sobre:

I – *importação* de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas *condições e nos limites estabelecidos em lei*, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo” (grifamos).

Vê-se que essa faculdade assegurada ao Executivo *pressupõe a existência de lei*, que fixará as condições e os limites que delimitam a faculdade do Executivo de alterar alíquotas ou bases de cálculo. Em decorrência, entendemos que a *majoração efetiva dos tributos é reservada a lei* porque somente esta pode, validamente,

5) *Theóphilo Cavalcanti Filho* revela a certeza como necessidade fundamental do homem conhecer o que lhe é exigido quanto à sua ação, salientando ser a *lei* o instrumento mais adequado para propiciar tal fim através de uma prefiguração, sugestões tipificadas que sirvam de modelo; e a *segurança*, também como necessidade fundamental do homem, de que a lei seja respeitada (O Problema da Segurança no Direito. Saraiva, p. 58-9).

determinar condições e limites que traçam uma faixa, dentro da qual o Executivo pode alterar os elementos quantificadores dos tributos: base de cálculo e alíquota.

Os demais tributos ressalvados, de competência da União, estão exaustivamente enumerados no art. 21 da C.F.: *imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e contribuições*. *Baleiro*, examinando essa ressalva, designou-a de “ressalva limitativa” porque a competência do Executivo fica vinculada aos limites mínimos e máximos da lei (6). Mas é relevante, para o presente caso, O FATO DE O IMPOSTO DE RENDA NÃO SE INCLUIR ENTRE AS RESSALVAS DO MANDAMENTO CONSTITUCIONAL, ASSIM SENDO, A CRIAÇÃO E AUMENTO DESSE IMPOSTO CONFIGURAM MATÉRIAS SOB DOMÍNIO EXCLUSIVO DA LEI.

E do que acima vimos do item 9, se no imposto de renda nem o Regulamento é fonte legal, no sentido de poder instituir direito novo, tal proibição impera para as demais modalidades de disciplina normativa, isto é, OS ATOS COMPLEMENTARES DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA, PORTARIAS, INSTRUÇÕES, PARECERES NORMATIVOS, ETC. ESTÃO LIMITADOS, SUBORDINADOS ÀS SITUAÇÕES JURÍDICAS PRECONSTITUÍDAS NA LEI, NÃO PODENDO INOVAR NO DIREITO POSITIVO. NÃO PODENDO, EM DECORRÊNCIA, ALTERAR QUALQUER ELEMENTO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA A QUE SE LIGA, COMO CONSEQUÊNCIA LEGAL, O IMPOSTO DE RENDA.

III. 2— Princípio da Tipicidade. Diretrizes cogentes para a produção normativa da União.

12. A Constituição Federal de 1967, consagrou a estrutura tricotômica do sistema tributário (Art. 18, § 1º), conservada até o presente momento: Constituição, leis complementares e leis ordinárias, tendo as leis complementares a mesma

6) *Aliomar Baleiro*. Direito Tributário Brasileiro. 9a. ed., p. 78.

natureza das constitucionais: *normas de organização estrutural do sistema*, tendo entre suas funções a de disciplinar a produção normativa do legislador ordinário. A diferença evidente está em que as leis complementares estão subordinadas à Constituição, sendo instrumentos desta no delineamento sistemático sob dois aspectos: quanto à estrutura do sistema elas oferecem critérios de reconhecimento, modificação e julgamento das leis ordinárias, completando, assim o planejamento da produção destas a cargo do legislador da União (e demais entes federativos); realizando esta função, as leis complementares têm por objetivo satisfazer outra, relevante, impedir que as normas constitucionais sejam violadas pelo legislador ordinário, pelo Executivo, pela Administração e pelos aplicadores do Direito. E o CTN foi acolhido como lei complementar. Cumpre ressaltar que, em razão da sua natureza e instrumentalidade acima expostas, ele determina as diretivas para a produção das leis ordinárias (e agora de outras que lhe são equiparadas) para o reconhecimento da introdução válida destas no sistema, e para sua aplicação.

13. O atual sistema, sem dúvida, intensificou o atendimento da certeza e segurança. Para tanto, utilizou-se do CTN, configurando uma tipicidade cerrada no Direito Tributário.

Quando se deseja intensificar a certeza e, em seqüência a segurança, a formulação da hipótese legal postula elenco de *elementos precisos e exaustivos, definidos exclusivamente pelo legislador*. Assim, pois, o comportamento regulado na lei oferece conhecimento amplo, com a menor margem de dúvida possível, tanto para o sujeito ativo quanto o passivo da relação jurídica a que se refere o preceito legal. Exige-se, portanto, um *tipo legal cerrado*, em que a hipótese legal de repertório inextensível (7), reclama a determinação exaustiva, exclusivamente pelo legislador, de todos os seus elementos a que se liga a consequência. E o *princípio da tipicidade cerrada* implica no funcionamento desse tipo com rigor conceitual, isto é, exige subsunção e não coordenação dos fatos ocorridos

7) Miguel Reale – O Direito como Experiência. p. 182 e s.

na realidade à prefiguração total e exclusiva da *qualificação da hipótese legal*. Na exposição clara de *Larenz*,

“ou o caso concreto oferece todas as características da *hipótese legal*, “cai” dentro da norma, ou fica fora do seu campo de abrangência”. (8)

14. *Alberto Xavier* vê a tipicidade tributária como cerrada no sentido de que a valoração definitiva do legislador afasta qualquer outra, e os elementos necessários do tipo tributário apenas podem estar contidos na lei. A tipicidade alcança fatos e efeitos, atuando integralmente na norma tributária, na hipótese legal e na consequência, sendo objeto da tipificação legal, além dos fatos tributários, todos os elementos necessários à fixação do “quantum” da prestação pecuniária (9). Concordamos com esse ilustre tributarista que a exigência de tipicidade cerrada continua a ser vista como exigência imperiosa no Direito Tributário, superando a crise do Iluminismo, porque está reconhecida a sua intensa compatibilidade com a proteção da livre iniciativa particular, e com a garantia da livre concorrência. E note-se que esses valores estão expressamente agasalhados na Carta Política da Nação (art. 160, I, V, art. 163 e art. 170). Nós entendemos, ainda, que a permanente reivindicação de intensa certeza-segurança, a reclamar a tipicidade cerrada no Direito Tributário, decorre de situações decorrentes do aparecimento do Estado Providência com seu intervencionismo, sua função de controle e direção social. Se tal fato acarreta o gigantismo das necessidades estatais, certeza e segurança são necessárias para o próprio Estado em duplo aspecto: planejamento do que efetivamente se pode arrecadar a título de tributos, e interferência com êxito na esfera da atuação dos governados, estimulando ou desestimulando condutas na área tributária, sem afetar essa atuação quanto à produção,

8) *Karl Larenz* – Metodologia de La Ciencia del Derecho. Edições Ariel – Barcelona – 1966, p. 354 – 358.

9) *Alberto P. Xavier* – Conceito e Natureza do Acto Tributário. Livraria Almedina, p. 309 e s. s. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, Ed. Rev. Trib.

circulação de riquezas, e garantia de fonte de emprego. Sem dúvida, como salienta *Krings*, o imposto vive em dependência da matéria tributável (10).

15. Tal o controle rígido, objetivado pela nossa Constituição, no que se refere à produção normativa das unidades federativas, de modo a assegurar sua adequação às normas e princípios constitucionais que, no § 1º do seu artigo 18, prescreve: ‘Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

Entre essas normas gerais, vamos examinar as constantes dos artigos 97 e 114 do C.T.N., como normas subordinantes da produção normativa da União.

III. 3 – O Art. 97 do CTN e a majoração da base de cálculo do ISR.

16. Determina o art. 97 que

“*Somente a lei* pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

10) *Jules E. Krings*, convidado para analisar as ficções e presunções no direito fiscal, na obra coletiva sob a supervisão de *Perelman* – *Les Presomptions et les Fictions en Droit*, de início salienta: “Si les transactions commerciales et les activités industrielles diminuent ou s’arrêtent, la TVA. disparaît en même temps. Si le marché immobilier faiblit, les droits de mutations immobilières diminuent mathématiquement dans la même proportion. Une baisse de revenus implique simultanément une amputation des recettes fiscales directes. Ces lieux communs n’ont d’autre but que de mettre plus clairement en valeur le caractère de dépendance de l’impôt vis à vis de la matière imposable” (Études publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruxelles, Émile Bruylant, 1974, p. 162 e 163).

II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto no art. 21, 26, 39, 57 e 65;

§ 1º – *Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso* (sublinhamos).

Como se sabe, as ressalvas acima não dizem respeito ao imposto de renda.

17. É importante examinar, em relação ao artigo 97 do CTN, *qual a relação de implicação entre a hipótese legal e a consequência jurídica*. Vemos que essa relação entre condição e condicionado é a da *condição necessária*, que envolve relação intensiva entre a hipótese legal e a consequência, a que corresponde a seguinte expressão:

Somente se . . . então . . . relação intensiva (11)

Quando o pressuposto legal é *condição necessária*, ele envolve em *implicação intensiva*, a correspondente consequência, isto é: *somente* se ocorrer o pressuposto se verificará a consequência. Isto quer dizer que o pressuposto é necessá-

11) *Ulrich Klug*. Lógica Jurídica, Caracas, Venezuela, Universidade Central, ed. 1961, p. 70 – 6; 191 – 6.

rio, único e *exclusivo* para gerar a consequência (12). Em decorrência, por exemplo:

somente se a lei estabelecer . . . então . . . *estará fixada, validamente,*
a fixação da alíquota e da *a alíquota e a base de cál-*
base de cálculo *culo.*

Portanto, base de cálculo e alíquota, são elementos do tipo legal *reservados exclusivamente à lei*. Nada lhes pode ser acrescentado ou alterado pelas modalidades normativas subordinadas à lei.

18. O Art. 43, na redação acima transcrita da Lei 4.390/64, define os elementos do tipo legal do ISR: o fato gerador (situação nuclear), a base de cálculo e alíquota desse imposto, o sujeito ativo e o momento do recolhimento. Utilizando-se da implicação intensiva do Art. 97 do CTN, temos o que se segue, de modo abreviado.

18. a. Qualificação legal da situação jurídica como pressuposto

Sempre e somente, quando a média das remessas de *lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos*, em um triênio, exceder 12% sobre o capital e reinvestimentos registrados na forma legal . . . então haverá a incidência do ISR.

18. b. Proposição jurídica complementar de um elemento da hipótese de incidência

Sempre e somente, quando a média trienal das remessas de lucros e dividendos líquidos (por exemplo) exceder entre 12% e 15% sobre o capital e reinvestimentos, . . . então

– O ISR será o montante dos resultados da aplicação de 40% sobre o excesso.

12) *Antonio Castanheira Neves* esclarece que os elementos do pressuposto revestem-se de exclusividade, afastando quaisquer outros e, assim, esses elementos são os únicos e exclusivos pressupostos de aquela consequência – *Questão-de-Facto* – *Questão-de-Direito*, 1a. ed., Coimbra, Livr. Almedina, 1967, p. 264, nota 22.

O disposto no Art. 43 e seu § 1^o constituem o que, na doutrina, se designa por *proposições jurídicas incompletas*, embora do ponto de vista lingüístico sejam completas. Elas participam do sentido de validade da lei, não são declaratórias, mas partes de uma ordem de validade. Porém, apenas desenvolvem sua força constitutiva, que fundamenta a consequência jurídica, em conexão (13).

III. 4. A relação de implicação intensiva entre a hipótese legal e a consequência jurídica da base de cálculo do ISR. Art. 114 do C.T.N.

19. O art. 114 do CTN postula uma implicação dupla na definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim sendo, há implicação intensiva (os elementos do fato gerador são os únicos que podem desencadear a consequência legal). Mas, ainda, outro efeito consiste em que hipótese legal e consequência são equivalentes. Como entendemos que o art. 114 do CTN não se restringe ao fato gerador nuclear, mas, também, à base de cálculo e alíquota, sendo o tributo quantificado a consequência, vejamos a sua aplicação.

Exemplificando com a ocorrência de uma remessa trienal excedente, entre 12% e 15%, de 1.000, teríamos um ISR de 400 no triênio. O encadeamento do Art. 43 e seu § 1^o ofereceria a seguinte proposição jurídica completa, para a sociedade A do exterior.

No triênio 76/78, verificou-se que, em dezembro de 1978, a média das remessas de lucros e dividendos líquidos, efetivamente remetidos a A, excederam de 1.000 o capital e reinvestimentos registrados, havendo incidência de 400 de

13) *Larenz* expõe o que chama encadeamento de proposições jurídicas na lei, e que é frequente, para se obter uma proposição jurídica *completa*, de modo a fundamentar a consequência jurídica. Embora fale em proposições jurídicas aclaradoras da consequência, admite que há proposições incompletas para aclarar a hipótese legal ou um elemento desta. No nosso entender, ocorre esta última possibilidade porque base de cálculo e alíquota são elementos da hipótese de incidência. Ob. cit., p. 174 e s.

ISR. Este enunciado é equivalente ao seguinte: em dezembro de 78, nasceu o débito de A de 400, a título de ISR. Esses enunciados, de acordo com os arts. 97 e 114 do CTN, oferecem o resultado abaixo:

Hipótese de incidência (pressuposto)
— sempre e somente quando em dezembro/78 o *excesso da média das remessas* de LUCROS E DIVIDENDOS líquidos efetivamente remetidos a A deu ensejo à incidência de 400 de ISR.

Conseqüência (condicionada) nasceu a obrigação de A de pagar 400, a título de ISR, em dezembro/78.

É relevante, nessa implicação, que, como expõe KLUG, *os elementos dos pressupostos* são SEMPRE E SOMENTE condição necessária para a VERDADE da conseqüência (14).

Conseqüentemente, o pressuposto *definido na lei*, como único e exclusivo, exige, obrigatoriamente, *excesso relativo a lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos a A* como condição necessária para a VERDADE da conseqüência — o nascimento da obrigação de A de pagar o ISR.

20. Essa exposição, sem dúvida insatisfatória na sua extensão, objetiva demonstrar que nosso sistema constitucional, lamentavelmente, vem sendo simplesmente ignorado. E, assim, as alterações das leis disciplinadoras do capital estrangeiro e remessas de seus resultados, ainda que convenientes algumas vezes, vêm sendo introduzidas no nosso ordenamento por via ilegítima, através de modalidades de disciplina normativa a que a Constituição veda dispor sobre a matéria.

IV. A BASE DE CÁLCULO DO ISR E DEMAIS MODALIDADES DE DISCIPLINA NORMATIVA

21. Sem dúvida, são antigas as leis reguladoras do que é chamado o estatuto

14) Ulrich Klug. Ob. cit., p. 76.

do capital estrangeiro aplicado no País. A 4.131 de 1962 foi alterada pela 4.390 de 64. Seu art. 43, criador do ISR, não é satisfatório em relação à exigência de disciplina exaustiva de matérias sob monopólio legal, como exigido posteriormente (15).

Considerando que a atual Carta Magna oferece mais instrumentos legais — lei ordinária, decreto-lei, ajustes julgados de interesse, que impliquem na majoração da base de cálculo, por exemplo, devem ser feitos através desses instrumentos e não mediante atos administrativos. Com mágoa e frustração vemos o permanente desrespeito ao sistema, propiciando a aceitação comodista e nociva, pela Administração e contribuintes, dessa conduta reprovável.

IV. 1. Instruções Normativas — SRF — 02 de 12.09.69 e 17 de 30.04.1971.

22. Vimos que a lei definiu a hipótese de incidência do ISR como o excesso da média das remessas líquidas em um triênio, a partir do ano de 1963, de 12% do capital e reinvestimentos registrados. Portanto, a incidência fica pendente até a conclusão do triênio, quando poderá ser verificado se ela se aperfeiçoou (se a média das remessas, como definidas na lei, ultrapassou o limite legal).

23. A partir de 1964, a matéria vai sendo regulada através de Ordem de Serviço do antigo DIR e as Instruções Normativas acima referidas. Poderia ser objetado que tal fato é aceitável, desde que é atribuição dos atos administrativos traçar regras de expedientes, para facilitar a execução da lei. Porém, sempre existirá o problema de saber se o ato normativo se restringiu a garantir facilidade, pron-

15) Para *Henry Tilbery*, sua redação “deixou ampla margem para dúvidas referentes ao fato gerador, à base de cálculo e à alíquota, dúvidas estas que ao longo dos anos foram solucionadas por normas administrativas, nem sempre de forma coerente e às vezes — data venia — em sentido contrário ao espírito da lei”, (*Aspectos Polêmicos do Imposto Suplementar de Renda*, in LTr, No. 34/81, p. 125).

tidão no cumprimento da lei, remoção de obstáculos, fiel aos limites, aos “telos” do tipo legal pre-constituído ou se extrapolou tais limites, no afã de corrigir, ajustar a lei a reivindicações consideradas de interesse.

24. Um fato é indiscutível em relação ao ISR. A própria Administração não se satisfaz com essa regulação administrativa, como provam as alterações e correções que se sucedem nas Instruções Normativas acima referidas. Sendo a matéria muito extensa, vamos nos ater aos aspectos relativos às questões apontadas acima neste trabalho, examinando a tipificação legal e, a seguir, as Instruções Normativas.

25. O imposto em exame configura uma nova tipificação legal, paralela à já existente – 25% na fonte sobre rendimentos do residente ou domiciliado no exterior.

A sua base de cálculo, em íntima ligação com a hipótese de incidência, oferece as seguintes notas características no tipo legal:

a) lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos;

b) desde que a média das remessas, em um triênio, a partir do ano de 1963, excedam a 12% sobre o capital e reinvestimentos registrados nos termos dos arts. 3º e 4º da Lei 4.131/62, com alterações da lei 4.390/64.

26. O *triênio* é o período no tempo, escolhido pelo legislador, a partir do ano de 1963, ano calendário como salienta *Urgel Pereira Lopes* (16). Portanto, se a hipótese de incidência ocorre a 31 de dezembro de cada triênio, a avaliação da base de cálculo acompanha o mesmo período.

(16) *Urgel Pereira Lopes* (Ob. cit., p. 13)

A hipótese de incidência é a chamada periódica ou de formação sucessiva, (17) porque se realiza gradativamente, através de uma progressão de fases intermédias. Os elementos da hipótese de incidência vão se realizando em encadeamento sucessivo, e somente quando todos se completam ela está concluída, dando nascimento à obrigação tributária.

27. Igualmente, os elementos legais da *base de cálculo* do imposto são definidos em relação a um *triênio* que é, portanto, um dos seus elementos. Quanto aos demais, um é o *conjunto representado pelo capital e reinvestimentos registrados, nos termos dos artigos 3º e 4º das leis de regência*. O capital de investimentos, pela moeda de origem, constante do respectivo registro, é efeito de ato jurídico concluído. O mesmo se observa com relação ao reinvestimento de lucros que, sob o aspecto cambial, será registrado na moeda do país para o qual poderiam ter sido remetidos, obedecendo a taxa cambial média do período durante o qual foi comprovadamente efetuado o reinvestimento. Este elemento envolve dois aspectos: a possibilidade de ocorrer uma nova situação (aumento ou diminuição do capital estrangeiro) e a persistência desta durante o período previsto na lei. No final deste — o triênio — poderemos saber como se desenvolveu este elemento, de modo a alcançar outro elemento subsequente, o total do limite para remessas, através da aplicação do percentual de 12%.

Outro elemento, é o montante dos lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos ao beneficiário no exterior. Ele envolve uma qualificação restritiva — abrange apenas lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos. Acresce que as remessas respectivas têm a natureza de eventos, no sentido de instantâneos, mas futuros e incertos, condicionados a que existam e haja deliberação para a distribuição.

Portanto, a apuração do limite do capital acima vista é o pressuposto para cálculo das remessas excedentes cuja soma representará, enfim, a base de

(17) *Emilio Betti*. Teoria Geral do Negócio Jurídico. Coimbra Editora, tomo I, p. 23/24.

cálculo do ISR, sobre a qual serão aplicadas as alíquotas progressivas e apurado o valor a ser recolhido a título desse imposto.

28. Finalmente, o § 2^o do art. 43, já mencionado, prescreve que o imposto

“será descontado e recolhido pela fonte por ocasião de cada remessa que exceder a média trienal referida neste artigo”.

Essa a disciplina legal. Reconhecemos que a formação sucessiva da hipótese de incidência que informa, paralelamente, os elementos da base de cálculo dá ensejo a vários problemas.

29. Vemos, a seguir, que as Instruções Normativas 02/69 e 17/71 vão interpretando e colocando normas que inclusive têm por objeto colmatar lacunas.

A consideração do triênio como sucessivos é determinada no item 40 da I.N. 02/69, a partir de 1963. O capital é levado em conta em razão do tempo em que tiver permanecido na sociedade, determinando-se o capital médio do triênio para confrontá-lo com as remessas — itens 38 e 39 da I.N. 02/69, sendo que seu Mapa Demonstrativo mencionava: “Limite das remessas permissíveis sem o imposto suplementar de renda (36% s/o capital Médio)” (18).

O chamado princípio da compensabilidade de excessos e sobras dentro do triênio foi aceito, como decorrente do elemento temporal da hipótese de incidência e da base de cálculo. O legislador optou pela ocorrência de excesso trienal, não sendo necessário apurar o limite anualmente (19).

(18) Urgel Pereira Lopes (Ob. cit., p. 14).

(19) *Alberto Xavier* (ob. cit. p. 215).

Como os triênios são sucessivos, figurando, portanto, os dois últimos anos de um triênio como os dois primeiros do triênio subsequente, um aspecto que suscitou discórdias e ajustes através dos atos normativos em exame refere-se ao valor pelo qual integram os triênios subsequentes.

30. Até a Instrução Normativa 02/69, os valores das remessas dos dois últimos anos de um triênio integravam os dois primeiros anos do triênio seguinte, pelos valores efetivamente remetidos até o limite de 12% sobre o capital e lucros capitalizados (item 41).

Mas com a alteração da Instrução Normativa 17/71, os valores, em princípio, são os efetivamente remetidos, exceto se verificadas duas condições: existência de excesso de remessas e pagamento do respectivo ISR no triênio anterior, caso em que o valor dos dois anos iniciais do triênio seguinte serão computados pelo valor de 12% do capital médio de cada um desses anos. As opiniões sobre esta alteração são divergentes (20) e não as examinaremos em virtude dos limites assinalados no início deste trabalho. Nós as registramos, contudo, em relação a um aspecto dele integrante. A inexplicável insistência em regular matéria tão importante, somente através de atos administrativos, com o risco de não se limitar a expedientes que se limitem a remover obstáculos à fácil aplicação das leis. A propósito, merece realce o que é pacificamente aceito em nosso sistema tributário. Pressuposta uma lacuna, a competência para removê-la é exclusiva do legislador. Em caso julgado pelo Egrégio 1^o Conselho de Contribuintes, caso com a peculiaridade de não recolhimento do imposto em triênios anteriores alcançados pela decadência, sob o entendimento de que não houve pagamento no triênio anterior, foi declarada desatendida a condição prevista na Instrução Normativa 17/71 para consideração das remessas, nos dois anos iniciais do triênio subsequente, até o limite legal de 12% do capital médio. Na oportunidade, foi salientado que inexistia a eiva de ilegalidade invocada pelo recorrente porque “o art. 43 da *Lei* 4.131/62

(20) *Urgel Pereira Lopes*, ob. cit., p. 15; *Henry Tilbery*, ob. cit., p. 126 e s.s.

com a redação dada pela *Lei 4.390/64*, *não cogita da base de cálculo do excesso em triênios sucessivos, matéria que veio a ser disciplinada por normas complementares*” (Acórdão 102 – 17.743/80).

IV. 2. A majoração da base de cálculo do ISR pelo Parecer Normativo – CST – N. 77 de 04.09.78, através da adição do ISR pago à base de cálculo do triênio seguinte. Sua interpretação com redução teleológica do núcleo de sentido do art. 43 da *Lei 4.390/64*, portanto, interpretação corretiva da *Lei*.

31. Rememorando, desde a *Lei 4.390/64*, na apuração da base de cálculo do ISR, como seu elemento legal, serão consideradas.

REMESSAS PELO SEU VALOR LÍQUIDO EFETIVAMENTE REMETIDO, ISTO É, DIMINUIDAS DE QUALQUER IMPOSTO RECOLHIDO. Isto diz a *Lei*, e onde ela não distingue, não há possibilidade de distinção legítima para qualquer intérprete.

Fato interessante é que a interpretação dessa *Lei* foi sempre nesse sentido: as remessas consideradas líquidas, excluíam o imposto genérico (25% na fonte) e mais o ISR.

Ainda, como já examinado, de acordo com a redação do item 41 da I.N. 2/69, dada pela I.N. 17/71, triênio com excesso de remessas e pagamento do ISR implicava em que as remessas dos dois últimos anos fossem consideradas, no triênio seguinte, *somente* pelo valor de 12% do capital médio de cada ano.

32. Surge, então o Parecer Normativo CST N. 77 de 04.09.78. Adota como regra geral a dos triênios sucessivos, isto é, os valores transpostos são os efetivamente remetidos. No seu item 20, aponta como exceção à regra geral a computação de valores no triênio subsequente somente pelo valor de 12% do capital médio de cada ano, com a justificação:

“eis que não devem ser computadas remessas excedentes já tributadas.

EVITA-SE, ASSIM, QUE O IMPOSTO SUPLEMENTAR INCIDA MAIS DE UMA VEZ SOBRE O MESMO FATO. (Nosso o destaque).

Curiosa e paradoxalmente, no seu item 10, após afirmar que “as remessas são consideradas pelo seu valor líquido, isto é, diminuídas do imposto recolhido por força do disposto no Art. 344 do RIR/75”, acrescenta:

“Não se excluirá, entretanto, da base de cálculo, o montante do imposto suplementar relativo a triênio anterior, que, por mera simplificação de cobrança, é descontado da própria remessa”.

33. Mas onde está o fundamento legal que autoriza essa discriminação da parte final do item 10 do Parecer Normativo CST – 77/78 ? Note-se que esta discriminação caracteriza uma interpretação jurídica ampliadora, no sentido de que procura acrescentar à base de cálculo (excesso de lucros e dividendos LÍQUIDOS *efetivamente remetidos*) o ISR. Em consequência, *majora a base de cálculo do triênio* subsequente, através de simples interpretação de ato da Administração que não pode inovar no direito positivo. Essa restrição da parte final do item 10 acima citado (não exclusão da base de cálculo do ISR do triênio subsequente) *implica em limitação do conceito de remessas pelo valor líquido definido na Lei 4.390/64*, feita pelo Parecer Normativo em foco, que colide, o que é irremediável, com a própria Lei, conflitando frontalmente com a redação constitucional do Art. 19, I (aumento do tributo reservado ao domínio exclusivo da Lei); e, ainda, com a proibição estabelecida no § 29 do Art. 153, direito público subjetivo do contribuinte.

Em conclusão, se no tocante ao imposto de renda, a majoração da base de cálculo constitui matéria sob monopólio da *Lei*, não há legitimidade para a parte final do item 10 do P.N. – CST 77/78, que extrapolou seus limites constitucionais ao *limitar as remessas líquidas* referidas na Lei 4.390/64, ao IRF de 25%, excluindo, sem competência e portanto com arbítrio, o ISR.

34. Procedentes, por conseguinte, os sérios reparos feitos ao item 10 do Parecer Normativo acima citado por ilustres tributaristas. *Hiromi Higuchi*, após

salientar sua estranheza quanto ao entendimento do Parecerista em “considerar o imposto suplementar como lucros ou dividendos efetivamente remetidos quando na realidade o valor do tributo é descontado dos lucros ou dividendos a serem remetidos no triênio seguinte”, conclui com acuidade: “O imposto suplementar de renda tem por finalidade controlar as saídas de divisas em moeda estrangeira, por isso mesmo a Lei só considera os lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos (21). *Nilton Latorraca* põe em realce aspecto paradoxal: “Descontar por ocasião das remessas” significa deixar de remeter. Ora, como o imposto suplementar só incide sobre as importâncias efetivamente remetidas para o exterior (RIR, Art. 559), não vemos como calcular o imposto sobre o próprio imposto debitado à conta do beneficiário do lucro ou dividendo” (22). E *Ives Gandra da Silva Martins* afirma, com toda razão: “Em nenhum momento, a hipótese prevista de majoração tributária do parecer normativo é encontrada ou sequer sugerida na hipótese legal (23).

35. Mas vamos examinar o fundamento do Parecer Normativo questionado. No seu entendimento, o ISR do triênio anterior integra a base de cálculo do subsequente porque “por mera simplificação de cobrança é descontado da própria remessa”. E há decisões administrativas que consideram o ISR *equiparado* ao rendimento líquido remetido, por ser parte integrante do mesmo, razão pela qual deve integrar a base de cálculo do imposto no triênio seguinte.

O equívoco, “data venia”, é evidente. *Equiparar* imposto descontado e pago a rendimento líquido do beneficiário configura alteração, mediante ficção do conceito legal de rendimento líquido. Sem dúvida, tal raciocínio altera o

(21) *Hiromi Higuchi* – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. 1981, p. 309.

(22) *Nilton Latorraca* – Legislação Tributária. Ed. Atlas, p. 212.

(23) *Ives Gandra da Silva Martins* – Ob. loc. cit.

preceito legal definidor da base de cálculo do imposto, acima visto. Tal *equiparação* representa nova proposição jurídica retificadora da norma legal, porque lhe acrescenta, como exceção, o ISR para não ser excluído do rendimento líquido. E importando essa equiparação, em alteração do conceito legal, majoradora da base de cálculo deste tributo, ela somente poderia ser feita por *Lei*.

Acresce que esse raciocínio é falaz. Basta imaginar uma hipótese comum de retenção de imposto de renda na fonte. Se o simples fato de a fonte debitar ao beneficiário o imposto, retido e recolhido, autorizar a Administração a equipará-lo a rendimento, qualquer débito de imposto em conta-corrente pode integrar novamente a base de cálculo do mesmo imposto.

36. No que respeita ao ISR, se por comodidade há retenção do imposto na fonte, resta examinar A NATUREZA JURÍDICA DESSE IMPOSTO RETIDO.

Alberto Xavier considera o ISR como imposto com idêntica natureza do imposto genérico de 25%. Salienta, como aspectos diferentes, o fato de o ISR ser primeiramente recolhido pela fonte para depois ser descontado nas remessas subseqüentes (24). Considera o imposto especial não apenas porque diverge da incidência geral (25%) mas, também, porque se restringe a “certas categorias tipificadas por lei, como é o caso dos lucros e dividendos”. Daí entender que o valor do ISR deve ser integralmente considerado na apuração do excesso eventual, porque a retenção é mera técnica de cobrança (25).

Concordamos com o ilustre tributarista em que o ISR é de idêntica natureza do imposto genérico. E os aspectos diferentes acima registrados não lhe retiram essa natureza. Há no caso, apenas, uma nova tipificação paralela à genérica.

(24) *Alberto Xavier*. Ob. cit. p. 204/205

(25) *Alberto Xavier*. Ob. cit. p. 206 e 210.

E para qualquer tipificação tributária prevalece o que a lei determina. Assim, discordamos da sua conclusão final – inclusão do ISR pago na base de cálculo do triênio subsequente. E lamentamos discordar, não só porque o admiramos mas, também, porque julgamos que sua conclusão não coincide com sua bem elaborada exposição sobre o tipo tributário como cerrado.

O tipo tributário cerrado, como posto em realce por *Xavier*, representa a *valoração definitiva do legislador que AFASTA QUALQUER OUTRA*. Assim sendo, os elementos necessários do tipo apenas podem estar contidos na lei, inclusive os necessários à fixação do “quantum” da prestação pecuniária. E, como não desconhece esse eminente autor, a interpretação está vinculada à lei, vedada qualquer integração ou correção. Se a interpretação não se restringe ao sentido literal possível da norma, como adverte *Larenz* (26), já estaremos no desenvolvimento aberto do direito, quer sob a forma de integração, quer sob a forma de correção da lei, o que, dada a rigorosa vinculação do julgador à lei na nossa tipicidade tributária, é inadmissível. Se a *Lei* considera a média trienal dos lucros e dividendos *líquidos, efetivamente remetidos*, essa é a opção valorativa do legislador posta de modo definitivo.

Certamente, o tipo cerrado não comporta sua correção pelo intérprete através da chamada *redução teleológica* da hipótese de incidência. Isto ocorre quando o intérprete, diante de um caso concreto, entende que a hipótese legal deve ser reduzida para não alcançar determinado caso, o que pode ser feito quando o tipo é aberto. No nosso entender, o Parecer Normativo 77/78, indevidamente, procedeu a uma redução teleológica da hipótese de incidência. Vê-se que a lei foi julgada insatisfatória ao colocar como elemento da base de cálculo do ISR, o excesso da média das remessas dos lucros e dividendos *líquidos efetivamente remetidos*; isto porque exclui, além do imposto de renda genérico, o ISR. Para reduzir a amplitude do preceito legal, o Parecer Normativo adicionou um novo elemento à definição legal – remessas líquidas, excluindo, para tanto, o montante do ISR. É sabido

(26) *Karl Larenz*. Ob. cit., p. 270

que se desce na escala da abstração quando se acrescenta elementos ou notas características à hipótese legal, o que implica em diminuir o campo de abrangência da norma. Uma situação é remessas líquidas efetivas de lucros e dividendos (opção do legislador); outra, diferente, remessas líquidas efetivas de lucros e dividendos, excluído o ISR – opção interpretativa do Parecer Normativo que altera, sem competência, a opção definitiva do legislador. O objetivo é obvio: restringir o alcance da norma de modo a que as remessas líquidas fiquem limitadas ao imposto genérico.

IV.3. Nascimento da obrigação tributária e pagamento do crédito respectivo na fonte. A posição da União na compensação posterior entre a sociedade que paga, na fonte, o ISR e o beneficiário no exterior da remessa líquida.

37. Nota-se, ainda, um aspecto relevante que acentua a não juridicidade do Parecer Normativo 77/78.

O *momento* da ocorrência do fato gerador é a data da conclusão do triênio: 31 de dezembro. Neste momento, se configurado o excesso de remessas líquidas, nasce a obrigação tributária cuja grandeza econômica – base de cálculo e alíquota, estão determinadas. A fonte pagadora dos lucros e dividendos, por força de lei, é considerada substituto legal, com o dever de reter e recolher o imposto no prazo de trinta dias após o nascimento da obrigação tributária, para depois compensá-lo nas remessas subseqüentes ao beneficiário do exterior.

38. Evidentemente, essa retenção na fonte não ocorre a título de antecipação de eventual imposto devido futuro e incerto para com a Fazenda. Ao contrário, no caso de ISR, HÁ UMA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PERFEITA E ACABADA, DE VALOR DETERMINADO, a que corresponde crédito líquido e certo da União. E O PAGAMENTO DESSA OBRIGAÇÃO É EXIGIDO DE UMA SÓ VEZ.

Em decorrência, PAGO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, ELE SE EXTINGUE, BEM COMO A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE, de

acordo com o nosso Direito Civil e o CTN(Art. 156, I). Se estão extintos a obrigação e o crédito tributário, não há possibilidade de se falar em compensação entre a União, o substituto e o substituído. Não se pode compensar o que já se extinguiu.

A propósito Henry Tilbery, apoiando-se em estudos de RUY BARBOSA NOGUEIRA, salienta que, na existência do ISR, aplica-se o “*princípio da consumição do suporte fático*”, isto é, no momento da ocorrência do fato gerador chegou-se à exaustão impositiva em relação aos atos previstos na hipótese de incidência (27).

Na realidade, acontece no caso uma incidência imposta uma única vez e que, uma vez satisfeita, exaure a incidência e a obrigação. Tanto é assim que, na ocorrência do ISR em um triênio, o § 7º do Art. 559, do RIR/80, à vista da extinção da obrigação, determina que os valores correspondentes aos dois últimos anos, transpostos para o triênio subsequente, são fixados em 12% do capital médio, *para evitar nova incidência sobre remessas excedentes já tributadas*.

Portanto, o ISR já recolhido não pode ser equiparado ao rendimento líquido remetido, por ser parte integrante do mesmo, como se pretende. O ISR utilizado para pagamento e extinção do encargo tributário, passou a integrar, *definitivamente*, a receita da União.

39. Se a Lei prevê que a fonte pagadora desconte do beneficiário no exterior o ISR por ocasião de cada remessa excedente à média trienal, ocorre na hipótese uma antecipação, pela fonte pagadora, referente ao pagamento da obrigação tributária que fez em nome do titular do rendimento no exterior.

Em decorrência, o crédito da fonte pagadora tem em contra-partida o débito do beneficiário no exterior, sendo eles os únicos envolvidos *nessa nova*

(27) Henry Tilbery. Ob. cit., p. 128

obrigação a que está alheia a União. Aqui haverá possibilidade de compensação mas somente entre o débito do residente no exterior (líquido e certo), contra seu eventual crédito a título de remessa de lucros e dividendos.

Ora, como admitir-se que a União, que já recebeu seu crédito tributário de ISR, de modo definitivo, podendo dispor totalmente do numerário recebido, possa ressuscitar esse crédito para incluí-lo novamente na base de cálculo do tributo do triênio subsequente. Se possível, haveria no caso indiscutível “bis in idem”.

V. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ATRAVÉS DE AJUSTES DECORRENTES DE VARIAÇÕES CAMBIAIS. CORREÇÃO DO VALOR DO ISR PAGO, SEGUNDO VARIAÇÕES CAMBIAIS OCORRIDAS ENTRE AS DATAS DO PAGAMENTO E AS DATAS DAS REMESSAS AO BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR.

40. Já se pretendeu sustentar que o ISR, já pago definitivamente à União, ao ser considerado na base de cálculo do triênio subsequente conforme entendimento do Parecer Normativo 77/78, seja considerado no montante em moeda estrangeira consignado como base de cálculo quando do seu recolhimento, com correção cambial.

41. Ora, quando da ocorrência do fato gerador, calculado o imposto sobre o valor em moeda estrangeira correspondente às remessas excedentes, evidentemente, *para efeito do respectivo lançamento* é feita a sua conversão em moeda nacional, utilizando-se o câmbio vigente no dia em que se verifica o fato gerador, isto é, 31 de dezembro do triênio encerrado. Tal procedimento guarda conformidade com o disposto no art. 143 do CTN.

“Salvo disposição da *Lei* em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento *far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação* (grifamos).

Isto porque, como assinala *Baleeiro* (28) o CTN reconhece o caráter

(28) *Aliomar Baleeiro* – Direito Tributário Brasileiro, art. 143

declaratório do lançamento, prevalecendo assim, para a conversão da moeda, a data do fato gerador da obrigação tributária. Esta, no caso do ISR é o dia do encerramento de cada triênio.

42. Exigido que o ISR pago integre a base de cálculo do triênio subsequente, como pretende o Parecer Normativo citado equivocadamente, se seu valor for corrigido pela taxa cambial vigente à data da primeira remessa posterior ao triênio, teríamos nova majoração da base de cálculo do ISR seguinte, sem apoio legal. Isto configuraria mais uma infringência ao art. 97 do CTN, às limitações constitucionais impostas na Carta Magna (item I do art. 19 e § 29 do art. 153).

Esse também, é o entendimento de *Xavier* (29), que cita ainda, perfilhando a mesma opinião, *Hiromi Higuchi* e *Urgel Pereira Lopes*. Para *Xavier*, “uma vez apurado o excesso, calcula-se o imposto devido, devendo a conversão em cruzeiros efetuar-se à taxa de câmbio vigente, NÃO À DATA DA PRIMEIRA REMESSA QUE SE SEGUIR AO TRIÊNIO, como já se sustentou, mas à data vigente no último dia do triênio, data em que o fato gerador do imposto se consumou, por força, aliás, do disposto no Artigo 143 do Código Tributário Nacional”.

VI. A INSTRUÇÃO NORMATIVA – SRF – N. 049 DE 14.07.82

VI. 1. A base de cálculo do ISR

43. A recente Instrução Normativa dispõe no seu item I que o ISR

“Será calculado com base nos valores em moeda estrangeira efetivamente remetidos e constantes de contrato de câmbio relativos à remessa de lucros ou valores a estes equiparados, feita a conversão à taxa cambial vigente em 31 de dezembro do último ano do triênio em que ocorrer o excesso de remessas”.

44. Da sua leitura, entendemos, foi corrigido o equívoco em que ocorreu

(29) *Alberto Xavier* – Ob. cit., p. 213

o item 10 do Parecer Normativo CST 77/78 acima examinado. Referindo-se a nova Instrução Normativa *aos valores em moeda estrangeira efetivamente remetidos e constantes de contratos de câmbio*, tais valores, conforme Mapas Demonstrativos com Termo de Responsabilidade são os valores líquidos remetidos ao beneficiário do exterior.

Nota-se, contudo, que esse ato normativo refere-se a valores constantes de contratos de câmbio relativos à remessa de *lucros* ou *valores a estes equiparados*. Como o art. 43, na redação da Lei 4.930/64, disciplinando o ISR, indica como elemento da base de cálculo apenas *o montante dos lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos*, os valores constantes dos contratos de câmbio somente poderão corresponder, para o caso, a lucros e dividendos líquidos. Esperamos que não se pretenda “equiparar” outros valores aos consignados na lei porque estes (lucros e dividendos), como acima visto, são os *únicos, exclusivos* da hipótese de incidência e base de cálculo.

VI. 2. Desconto do ISR recolhido do beneficiário do exterior

Diz o art. 43 da Lei que o desconto do ISR pago, na fonte, será descontado pela sociedade pagadora “por ocasião de cada remessa que exceder a média trienal”.

45. O item II da nova Instrução Normativa determina que o ISR recolhido seja descontado de lucros ou dividendos remissíveis segundo a legislação pertinente. Mas isto à medida em que tais lucros ou dividendos forem distribuídos, creditados, pagos ou utilizados, enquanto a lei determina que o desconto seja feito da remessa subsequente ao excesso trienal.

Sem dúvida, objetiva a Instrução Normativa evitar que, recolhido o imposto, não seja este descontado do beneficiário do exterior em razão de não ser efetivada qualquer remessa. No entanto, pode haver crédito de lucros ou dividendos na conta desse beneficiário. Compreendemos o desejo da Administração de que se proceda, então, ao desconto, *desde que não se considere o valor como efetivamente remetido* para o fim de apuração do ISR, porque isto implicaria na inclusão do imposto na base de cálculo do triênio subsequente, com os vícios já apontados.

De todo o exposto e finalizando, reafirmamos a necessidade de que alterações relativas à matéria, pelas eventuais implicações de introdução de direito novo, como majoração de base de cálculo por exemplo, não devem ser objeto de modalidades normativas da Administração, pela incerteza e eventuais prejuízos que geram tanto para o contribuinte quanto para a União. Os instrumentos legais estão à disposição desta e devem ser utilizados, pois o respeito ao princípio da legalidade enaltece um Estado de Direito e exerce salutar função pedagógica para governo e governados.