



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 24 de agosto de 19 82.

ACORDÃO Nº .CSRF/01-0.256

Recurso nº : RP/104-0.69

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrido : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

IMPOSTO SUPLEMENTAR DE RENDA - BASE DE CÁLCULO.

- Não integra a base de cálculo do imposto suplementar de renda a parcela correspondente a tal modalidade de tributo retido e pago no triênio anterior. Aplicação da Instrução Normativa nº 049, de 14 de julho de 1982.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões 24 de agosto de 1982.

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Raul Pimentel, Waldevan Alves de Oliveira, Pedro Martins Fernandes, Urgel Pereira Lopes, Luis Miranda e Sebastião Rodrigues Cabral.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº : 0650/003.064/80

RECURSO N.º: RP/104-0.69

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.256

RECORRENTE N.º: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

R E L A T Ó R I O

O Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto à 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes recorre, tempestivamente, para esta instância especial da decisão consubstanciada no Acórdão nº 104-2.422, de 05 de novembro de 1981, que, dando provimento a recurso voluntário interposto pela COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO, com sede em UBERABA, MINAS GERAIS, determinou que se excluísse, do excesso tributável, o imposto complementar que lhe foi adicionada.

O relator do Acórdão recorrido, o ilustre Conselheiro Dr. FRANCISCO AMARAL MANSO, assim expôs a matéria em litígio:

"CIA. BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO, C.G.C. nº 33.131.541/0001-08, jurisdicionada pela DRF em Uberaba, MG, foi intimada a recolher a quantia de Cr\$ 40.425.889,00 (fl. 51), em consequência de ação fiscal na empresa quando se apurou diferença de imposto suplementar de renda recolhido a menor do período 1973 a 1979. Foram exigidos os acréscimos legais.

A autuada impugnou a exigência, em parte, contestando a metodologia utilizada para cálculo do excesso de remessas e pleiteando fossem consideradas as remessas líquidas, excluídas as parcelas de bita-

Acórdão nº CSRF/01-0.256

das aos beneficiários e referentes ao imposto suplementar recolhido, - questionando a necessidade de se promover a prévio ajuste junto ao Banco Central do Brasil (fls. 53/71). Entendendo ser devedora de apenas Cr\$ 4.707.283,00 (fl. 72) promoveu o recolhimento dessa quantia, acrescida dos demais encargos legais (fls. 82/83).

Contradita fiscal de fls. 86/88, pugna pela manutenção do crédito fiscal, excluída apenas a quantia espontaneamente recolhida pela impugnada.

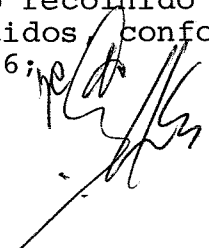
Decidindo o feito, o titular do órgão jurisdicionante manteve a exigência fiscal (fls. 90/96), feitos os seguintes considerandos:

"CONSIDERANDO que de conformidade com o item 38 da IN.SRF 02/69, o capital e lucros capitalizados serão computados na razão do tempo em que tiverem permanecido na empresa, durante o triênio, e com observância dos registros efetuados no Banco Central do Brasil, apurando-se o efetivo capital médio do triênio, de acordo com a escrituração contábil das empresas e com os referidos registros;

CONSIDERANDO que o relatório da fiscalização, fls. 42/46, seu item 6, deixa claro que a empresa, ao calcular o capital médio, levou em conta, na apuração do tempo de permanência desse capital na empresa, a data da Assembléia Geral que autorizou sua elevação, procedimento que não encontra amparo na legislação de regência e fere o disposto na Instrução Normativa antes mencionada;

CONSIDERANDO que mesmo entendendo serem discutíveis os critérios adotados pela Secretaria da Receita Federal quanto ao cálculo do capital médio, a autuada, alegando razões de seu exclusivo interesse, promoveu o cálculo do imposto suplementar de renda resultante dessa irregularidade, conforme demonstrativo de fls. 72, cujo recolhimento se comprovou pelas cópias dos DARFs juntados ao processo (fls. 82/83) ;

CONSIDERANDO que houve equívoco da impugnante ao afirmar que os ajustes junto ao Banco Central do Brasil só se fazem indispensáveis quando feitos com valores remissíveis no exterior, em conformidade com atos ou contratos submetidos àquele órgão, tais como contratos de empréstimo, créditos, oriundos de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, visto que a exigência desses ajustes também se faz presente quando da compensação do imposto recolhido com créditos decorrentes de lucros retidos, conforme preceitua o Parecer Normativo CST-65/76;



CONSIDERANDO que o Parecer Normativo CST 77/78 , ao interpretar as normas legais relacionadas com a sistemática do Imposto Suplementar de renda, firmou, em seu item 10, o entendimento de que as remessas são consideradas pelo seu valor líquido, isto é, diminuídas do imposto recolhido por força do disposto no artigo 344 do RIR/75, não se excluindo, 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;

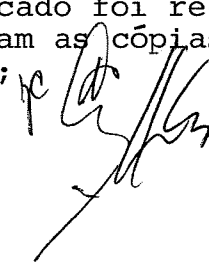
CONSIDERANDO que não tem razão a impugnante quando pretende mostrar contradição entre os itens 10 e 21 do Parecer Normativo CST nº 77/78, visto que, em coerência com o preceituado no item 10, os valores hipotéticos das remessas efetuadas, constantes do exemplo numérico do item 21, logicamente não foram diminuídos do imposto suplementar e, consequentemente, não há como levar em consideração, nos cálculos do imposto do triênio, o valor do tributo apurado no triênio anterior;

CONSIDERANDO que o entendimento explicitado no item 10 do referido Parecer Normativo, embora sob nova redação, passou a constar, de forma expressa e clara, do atual Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, como se vê do § 3º do artigo 559;

CONSIDERANDO que somente um daqueles servidores se manifestou taxativamente favorável à mesma tese defendida pela autuada conforme transcrição contida na defesa (fls. 67), no entanto tal manifestação, em que pese o seu valor como contribuição para o debate do tema, constitui ponto de vista pessoal do autor, sem nenhum alcance no sentido de legitimar com portamento divergente do contribuinte, em relação às normas legais de regência;

CONSIDERANDO que a Lei 4.131/62, ao instituir o Imposto Suplementar de Renda, teve como objetivo principal limitar o valor das remessas de rendimentos para o exterior, em função do capital e reinvestimentos, e dessa forma seria ilógico permitir a dedução desse imposto para estabelecer a base de cálculo do tributo nos respectivos triênios;

CONSIDERANDO que parte do crédito tributário notificado foi recolhido pelo contribuinte, conforme provam as cópias xerográficas dos DARFs de fls. 82 e 83;



CONSIDERANDO o parecer fiscal de fls. 86/88, e tudo o mais que do processo consta,"

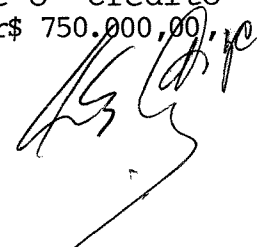
Regularmente cientificada em 22.04.81 (fls. 101), a autuada recorre a este Colegiado, conforme petição de fls. 102/125, protocolizada em 18.05.81 (fls. 126), reiterando, em síntese, os argumentos já apresentados na fase impugnatória".

Justificando a decisão recorrida, diz o relator em seu bem elaborado voto:

"Versa o litígio unicamente sobre a sistemática de apuração de crédito tributário, quando da ocorrência do fato gerador determinante do lançamento de imposto suplementar.

Os rendimentos de capital, remetidos para o exterior, estão sujeitos ao imposto de renda, na fonte, à alíquota de 25%, consoante determinava o art. 344, I do RIR/75 (art. 555, I, do RIR/80). Quando, porém, a média das remessas em um triênio exceder 12% do capital e reinvestimentos registrados no Banco Central do Brasil, 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. É o que determinava o art. 348 do RIR/75, reproduzido no art. 559 do RIR/80.

Exemplo clássico de fato gerador complexo, o imposto suplementar é calculado ao final de cada triênio, cabendo à fonte pagadora promover seu recolhimento dentro de 30 dias após o decurso do triênio a que corresponder (art. 366, VIII, do RIR/75; o RIR/80 não explicitou prazo para recolhimento). Faculta-se à fonte pagadora debitar o imposto suplementar ao beneficiário no exterior, para desconto por ocasião das remessas subseqüentes (RIR/75, art. 348, § 1º; RIR/80, art. 559, § 1º).

Verifica-se que a fonte pagadora foi eleita sujeito passivo responsável (C.T.N., art. 121, II), eis que o contribuinte, beneficiário do rendimento, reside no exterior, não podendo ser compelido a efetuar o recolhimento do imposto. Como resultado da incidência tributária, o pagamento, a residentes no exterior, de rendimentos de capital, apresentaria a seguinte sistemática: aprovado o pagamento de lucros ou dividendos a acionista, este teria um crédito, suficiente para provocar a incidência do imposto de renda, a alíquota de 25%; assim, se o crédito for de Cr\$ 1.000.000,00, ele poderá receber Cr\$ 750.000,00, 

recolhendo-se, como imposto de renda, a quantia de Cr\$ 250.000,00; se, porém, a quantia remetida (Cr\$ 750.000,00), exceder 12% do capital (12,5%, por exemplo), deveria ser promovido novo desconto, a título de imposto de renda suplementar, calculado, "in casu", mediante aplicação da alíquota de 40%, supondo-se, que o capital fosse de Cr\$ 6.000.000,00 (remessa correspondente a 12,5%), seria devido imposto suplementar de Cr\$ 12.000,00.

Desta forma, o exemplo acima, apresentaria o seguinte resultado:

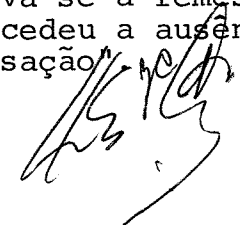
- Cr\$ 1.000.000,00 = lucro creditado;
- Cr\$ 250.000,00 = imposto de renda (25%);
- Cr\$ 12.000,00 = imposto suplementar;
- Cr\$ 750.000,00 = quantia remetida;
- Cr\$ 12.000,00 = débito do beneficiário junto à fonte pagadora.

Assim, o beneficiário contaria, na verdade, com disponibilidade de Cr\$ 738.000,00.

Toda a exposição foi apresentada no condicional, porque, na realidade, a remessa foi feita sem que se pudessem reter imposto suplementar, eis que se trata de lançamento complexo. Inegavelmente o imposto suplementar é devido ao início de um exercício, mas se refere a fato gerador transcorrido no período-base (triênio) anterior.

Quem efetivamente está pagando o imposto suplementar é o beneficiário do rendimento, ao ressarcir a fonte pagadora, embora com atraso. O § 3º do art. 299 do RIR/66 determinava que a retenção pela fonte pagadora fosse efetuada "por ocasião de cada remessa que exceder à média trienal", dificultando seu cumprimento, pois no correr do triênio seria impossível calcular o capital médio, base para se apurar o excesso de remessa. Tal dispositivo, porém evidenciava que, uma vez descontado também o imposto suplementar, a remessa seria feita pelo seu líquido, sem onerar a fonte pagadora. A IN.SRF-17/71 consagrou a sistemática atual, determinando que a fonte pagadora efetuassem o recolhimento, sendo-lhe facultado descontar "a posteriori" do sujeito passivo - contribuinte.

Algumas empresas, como é o caso da recorrente, passaram a adotar a sistemática de não efetuar a remessa da quantia total, conservando parte dos dividendos, já subtraído o imposto de renda de 25%. Em decorrência, ao invés de o acionista tornar-se devedor para com a empresa, o débito do imposto suplementar seria deduzido de sua conta-corrente, tão logo se desse o recolhimento do tributo. Legalizada a situação, complementava-se a remessa da quantia restante. O PN.CST-65/76 concedeu a ausência da administração a esta forma de compensação.



.....

A legislação de regência (art. 348 do RIR/75; art. 559 do RIR/80) estipula que o imposto suplementar incide sobre os lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos. O adjunto adverbial empresta ao texto uma clareza que dispensaria qualquer interpretação; talvez o termo "líquidos" encerre alguma dificuldade, como se verá adiante.

Mister se faz considerar que essa legislação foi estabelecida para "disciplinar a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior", somente gravando, com tributação adicional e assaz onerosa, as empresas, de cujo relacionamento com seus acionistas pudesse advir algum comprometimento para a empresa nacional. Daí a instituição de barreiras obstaculando a saída de rendimentos, não sendo os valores alcançados pelo fisco enquanto aqui permanecessem, embora creditados ao acionista no exterior. Efetuado o crédito, o acionista adquire disponibilidade que o torna sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que não lhe sejam remetidos os rendimentos, cabendo a retenção do imposto quando da realização do simples crédito dos rendimentos. Inexiste comando legal para que sejam efetuadas as remessas, incentivando-se, ao contrário, a permanência, no país, dos valores creditados.

Um único artigo do RIR/75, o 348, (igualmente no RIR/80, o art. 559) cuida da incidência do imposto suplementar, consolidando o art. 43 da Lei nº 4.131/62, com a redação outorgada pela lei nº 4.390/64. O mesmo artigo, contudo, consolidou as normas estabelecidas para as sociedades de investimento, com tributação privilegiada, consoante dispositivos do DL. 1.401/75. O art. 4º desse Decreto-lei lembrava a vigência dos dispositivos aplicáveis às demais situações, ao asseverar:

"Art. 4º - Os ganhos de capital, auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, relativos a investimentos em moeda estrangeira não abrangidos por este Decreto-lei, continuam sujeitos a tributação na fonte, à razão de 25% (vinte e cinco por cento)" (grifei).

A inclusão dessa norma reevocativa não deve levar o hemeneuta a interpretar os dispositivos de um regime tributário, com base nos parâmetros estabelecendo para outro, embora consolidados, lado a lado, em um só dispositivo regulamentar. O art. 43 da Lei 4.131/62, consolidado no "caput" do art. 348 do RIR/75 (art. 559 do RIR/80), refere-se a "lucros e dividendos líquidos", sem precisar o alcance deste termo e igualmente sem estabelecer-lhe qual

Acórdão nº CSRF/01-0.256

quer restrição ou limitação. Já o art. 6º do DL. 1.401/75, consolidando no § 4º do art. 348 do RIR/75 (§ 10º, do art. 559 do RIR/80), refere-se ao montante (de dividendos, bonificações em dinheiro e ganhos de capital) líquido do imposto de renda, com expressa alusão àquele que incide quando da distribuição do rendimento e cuja alíquota varia de 8 a 15 por cento. É provável que a conceituação legal de liquidez, estabelecida no DL. 1.401/75, tenha sido transposta para interpretar o "caput" do art. 348 do RIR/75, embora regulem hipóteses diversas e lhes dêem tratamento diferenciado.

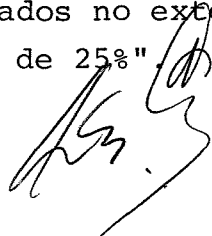
Tratando-se do imposto suplementar clássico, considero incorreta a sistemática de, uma vez apurado o excesso de remessas, se lhe adicionar igualmente o valor do imposto suplementar relativo ao período anterior. Embora o imposto suplementar, quando debitado ao beneficiário, provoque redução da quantia remetida, o que se tributa não é o crédito de dividendos ou lucros, mas sua remessa. Quando muito se poderia admitir que as quantias correspondentes ao imposto suplementar e que foram debitados na conta do beneficiário, ainda estariam pendentes de liquidação, persistindo seu débito para com a empresa (não com o Fisco); em contrapartida, a coluna relativa ao saldo credor deveria ser igualmente aumentada, criando uma disponibilidade maior que remessa, que perde qualquer interesse quando não utilizada dentro do triênio focalizado.

Entendo, assim, devam ser refeitos os quadros de fls. 35 e 36 na parte em que adicionaram as parcelas, assinaladas com asterisco, referente ao imposto suplementar de renda recolhido no período anterior, procedendo-se a novo cálculo das quantias por recolher.

Voto, pois, para que se conheça do recurso, porquanto tempestivo, e, no mérito, se lhe dê provimento a fim de excluir, do excesso tributável, as quantias que foram adicionadas por se referirem ao imposto suplementar recolhido no período anterior".

No recurso especial, afirma o Dr. Procurador da Fazenda Nacional, signatário da referida peça, lida em plenário, que "é de se reconhecer que, quando o artigo 43 da Lei nº 4.131/62, com a redação dada pela Lei nº 4.390/64 refere-se a "montante dos lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos, quer significar os valores enviados aos residentes ou domiciliados no exterior, com a dedução apenas do imposto normal de fonte de 25%".

É o relatório. 



VOTO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR

Alterando dispositivo da Lei nº 4.131, de 10 de setembro de 1962, que institui o registro de capitais estrangeiros e remessas para o exterior, a Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964, criou o imposto suplementar de renda sobre lucros e dividendos líquidos remetidos para o exterior.

Assim passou a dispor o artigo 34 da Lei nº 4.131/62, com a sua nova redação:

"Art. 43. O montante dos lucros e dividendos dos lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos a pessoas físicas e jurídicas residentes no exterior fica sujeita a um imposto suplementar de renda, sempre que a média das remessas em um triênio, a partir do ano de 1963, exceder a 12% (doze por cento) sobre o capital e reinvestimento registrados nos termos dos artigos 3º e 4º desta lei.

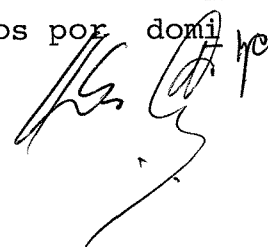
§ 1º. O imposto suplementar de que trata este artigo será cobrado de acordo com a seguinte tabela:

- Entre 12% a 15% de lucros sobre o capital e reinvestimento - 40% (quarenta por cento);
- Entre 15% e 25% de lucros - 50% (cinquenta por cento);
- Acima de 25% de lucros - 60% (sessenta por cento).

§ 2º. Este imposto suplementar será descontado e recolhido pela fonte por ocasião de cada remessa trienal referida neste artigo".

Da nova redação do artigo 43 da Lei nº 4.131/62, que permanece inalterada ao longo dos 18 anos que decorreram desde o advento da Lei nº 4.390, decorrem todos os princípios básicos que norteiam a exigência do imposto suplementar de renda, a saber:

1º - como imposto suplementar, portanto sem a generalidade do imposto que grava todos os rendimentos percebidos por domi



Acórdão nº CSRF/01-0.256

ciliados ou residentes no exterior, incide especificamente sobre rendimentos também alcançados por aquele tributo geral, mas ao contrário daquele, que tem como fato gerador não só a remessa como o crédito ou qualquer ato que configure a disponibilidade pelo domiciliado no exterior, onera apenas lucros e dividendos líquidos - quando efetivamente remetidos;

2º - a sua base de cálculo se restringe no valor da remessa de lucros e dividendos líquidos, que ultrapasse a média anual de 12% em um mesmo triênio, sobre o capital e reinvestimentos, sendo o valor da base de cálculo expresso em moeda nacional;

3º - a base de cálculo abrange um triênio mas a exigência do imposto é anual, adotado o critério de triênios sucessivos;

4º - o imposto é descontado e recolhido pela fonte pagadora, por ocasião de cada remessa que exceder a média trienal.

Ressalvada a hipótese nova introduzida pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 1.401, de 07 de maio de 1975, e o incentivo previsto no artigo 11 do Decreto-lei 1.219/72, a matéria foi disciplinada, a partir da Lei nº 4.390/64 pelos Regulamentos do Imposto sobre a Renda baixados em 1966, 1975 e 1980 e pelas seguintes normas complementares:

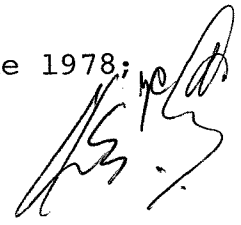
- Ordem de Serviço do antigo Departamento do Imposto de Renda nº 1, de 24 de janeiro de 1967;

- Instrução Normativa nº 2, de 12 de setembro de 1969;

- Instrução Normativa nº 17, de 30 de abril de 1971;

- Parecer Normativo da Coordenação do Sistema da Tributação nº 65, de 31 de agosto de 1976;

- Parecer Normativo nº 77, de 4 de setembro de 1978;



Acórdão nº CSRF/01-0.256

- Instrução Normativa nº 49, de 14 de julho de 1982;

Como se verifica pelo auto de infração em julgamento, a cobrança se apoiou no penúltimo desses atos normativos, ou mais precisamente no item 10 do Parecer Normativo nº 77, de 04 de setembro de 1978, assim redigido:

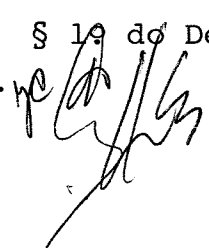
"10. Em segundo lugar, as remessas são consideradas pelo seu valor líquido, isto é, diminuídas do imposto recolhido por força do artigo 344 do RIR/75. Não se excluirá, entretanto, da base de cálculo o montante do imposto suplementar relativo a triênio anterior, que, por mera simplificação, é descontado da remessa". (o grifo é nosso)

Como se vê, o Parecer Normativo nº 77/78 não adotou o critério de adicionar à base de cálculo o montante do imposto suplementar de triênio anterior, mas sim considerou tal imposto como parcela já integrante da base de cálculo, não suscetível de exclusão.

Admite, assim, implicitamente, o referido Parecer que a expressão legal "lucros e dividendos remetidos" envolve o imposto suplementar de renda retido e pago pela fonte.

Estabelece, por outro lado, a aludida norma complementar uma interpretação, para a qual não encontramos fundamento razoável, segundo a qual a expressão da Lei "lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos" pressupõe a exclusão do imposto sobre remessas para o exterior, mas não a exclusão do imposto suplementar que incide sobre as remessas.

Argumentar-se-ia que ao imposto suplementar de renda é aplicável a norma que rege a determinação da base de cálculo do lucro real da pessoa jurídica, segundo a qual esta não pode deduzir, como custo ou despesa, o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (art. 16 § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77 e artigo 225, § 1º, do RIR/80).



O argumento afigura-se-nos irrelevante por duas razões: a referida proibição legal é expressa apenas para apuração do lucro, e, em segundo lugar, porque o imposto em debate não é suplementar da tributação da pessoa jurídica, e sim da tributação na fonte de remessas de lucros. E se o próprio Parecer Normativo nº 77/78 reconhece a dedutibilidade do imposto de 25% para efeito de determinação do valor líquido da remessa, não vemos argumento válido, de ordem lógica ou jurídica, para que se mantenha o montante do imposto suplementar do triênio anterior como integrado ao montante das remessas líquidas.

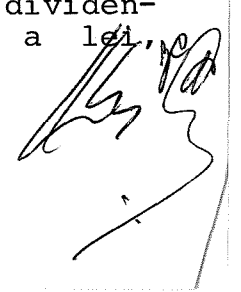
A própria, exceção feita no § 3º do artigo 559 do RIR/80, sem remissão legal, manda incluir nas remessas excedentes, ainda que correspondam a resultados auferidos em anos anteriores, as despesas não dedutíveis na apuração do lucro real da pessoa jurídica, mas ressalva expressamente - quando remetidos para o exterior, deixando implícito que somente se adicionam à base de cálculo do imposto suplementar as importâncias que embora constituam contabilmente despesas, não o são para efeito de apuração do lucro real e se constituem por outro lado parcelas destinadas a remessa para o exterior, pressupostos que não se coadunam com as características do imposto suplementar de renda retido e pago no Brail.

Abalisadas opiniões de eminentes tributaristas repudiaram, por outro lado, a interpretação consubstanciada no item 10 do Parecer Normativo nº 77/78.

Tomemos três desses pronunciamentos como exemplo:

1 - GILBERTO ULHOA CANTO, focalizando o referido item 10 do PN nº 77/78 diz:

"6.8 - Trata-se de afirmativa totalmente equivocada. Não é por mera simplificação de cobrança que se desconta o ISR da própria remessa. Em verdade, nem se pode falar em tal desconto, pois se ele fosse feito não estaria o tributo incidindo sobre lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos como quer a lei,



Acórdão nº CSRF/01-0.256

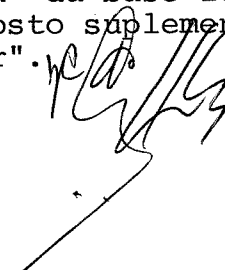
mas sim sobre lucros e dividendos disponíveis para remessa, o que seria correto se se tratasse do imposto comum (atualmente de 25%, que grava rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro em geral), mas é completamente errado quando se trata do ISR. Com efeito, o imposto de 25% tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre os rendimentos, disponibilidade esta que, nos termos da lei aplicável, se exterioriza através de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa; logo basta a disponibilidade, qualquer que seja a sua forma dentre as cinco possíveis, para que o imposto de 25% se torne devido, e a sua base de cálculo é o montante sobre o qual foi adquirida disponibilidade. Mas, no caso do ISR o fato gerador é apenas a remessa: não qualquer remessa, mas a remessa que exceda a média trienal de 12% do capital e dos reinvestimentos registrados no Banco Central do Brasil; e a sua base de cálculo é, como diz a lei, o montante dos lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos.

6.9 - A solução indicada no parecer normativo acima referido é claramente errada e ilegal. O procedimento correto é outro: quando se evidenciar, ao ensejo da última remessa feita dentro de um mesmo período, que houve excesso sobre a porcentagem de 12% prevista em lei, surgindo, em consequência, o fato gerador de ISR e podendo-se então saber a quanto monta o tributo que se tornou devido, a fonte pagadora (empresa na qual o investimento estrangeiro foi feito) efetuará o recolhimento do tributo, por conta e a débito da acionista ou sócia beneficiária que tenha residência ou domicílio no exterior. O respectivo montante será pago, à fonte, pelo titular do rendimento remetido, com lucros. É evidente que ao pagar o seu débito o investidor estrangeiro estará diminuindo as suas disponibilidades para ulteriores remessas, sem que, entretanto, o ISR incide sobre a sua própria base de cálculo". (CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS - nº 07 - pgs. 308 a 310 - EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA).

2 - IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, com o mesmo enfoque, faz o seguinte comentário:

"De início no texto legal, não se encontra, nem sugerida, a afirmação de que:

"não se excluirá da base legal distinta, o montante do imposto suplementar relativo a triênio anterior".



Acórdão nº CSRF/01-0.256

O que se encontra é afirmação distinta, qual seja a de que o tributo será descontado e recolhido pe la fonte pagadora, por ocasião de cada remessa, que exceder à média trienal referida no artigo.

As situações previstas no ato regulamentador e no texto legal são duas situações absolutamente diversas, a saber: a de acrescer, o ato normativo à base de cálculo, representada pelas remessas, quantia correspondente ao tributo descontado e a cuidar o ato legal apenas do desconto na fonte, como mera técnica de arrecadação.

Em nenhum momento a hipótese prevista de majoração tributária do parecer normativo é encontrada ou sequer sugerida na hipótese legal.

Mais do que isto. O texto legal é claro em concluir a hipótese, ao dizer:

"O montante dos lucros e dividendos efetiva-
mente remetidos".

o que vale dizer, o que não for efetivamente enviado, o que efetivamente não sair do país, o que efetivamen-
te não tiver sido recebido pelo destinatário, não po-
derá servir de base de cálculo para o imposto suple-
mentar.

Em Direito, as palavras, não são usadas por engano, de forma leviana, com superficialidade redacio-
nal. Cada palavra tem sua própria densidade, seu valor único e exclusivo, que lhe permite, apenas sob esta perspectiva, ser interpretada.

Quando o legislador afirma que somente as re-
messas efetivas estão sujeitas ao imposto suplementar, não quer dizer "as remessas efetivas e aquelas que não forem nem efetivas, nem remessas". A adjetivação legis-
lativa, teologicamente interpretada, não pode ser en-
tendida senão em sua clara, nítida e cristalina inten-
ção de fazer o imposto incidente exclusivamente sobre o que realmente sai do país.

Isto porque a criação do imposto suplemen-
tar objetivou evitar a sangria de divisas, isto é, a retirada de recursos necessários ao país, que embora legitimamente adquiridos, são, desta forma incentiva-
dos a permanecer no Brasil e desincentivados a dei-
xá-lo.

Ora, sob tal prisma, apenas aquilo que deixa o país sujeito está ao imposto suplementar, pois ^{apet}



Acórdão nº CSRF/01-0.256

nas esta situação visou o legislador. E, para eliminar qualquer dúvida, ao substantivo remessa acrescentou o adjetivo efetivo ou, em sua exata formulação, adverbizou o discurso legislativo com a inequivocidade da expressão "efetivamente remetidos".

Ora, tornar texto escrito o que escrito não está, é pretender dispensável a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, todos os princípios próprios do direito tributário e a própria lei ordinária, para outorgar-se ao sujeito ativo da relação tributária também o direito de criação e majoração de tributos, sem lei permissiva". (CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS - nº 7 - pgs. 158 a 160 - EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA)

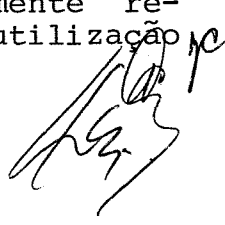
3 - JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em parecer que integra processo de interesse de BURROUGHS ELETRÔNICA LTDA., assevera, a fls. 35 e 36 do referido parecer:

"O artigo 43 na Lei nº 4.131/62 dispõe claramente que a base do imposto suplementar é o montante dos lucros ou dividendos efetivamente remetidos, o que não se confunde com o montante do lucro bruto distribuído, antes da retenção dos impostos.

a) Lucros ou Dividendos Líquidos Efetivamente Remetidos - O texto da lei é cuidadosa em não deixar dúvidas sobre o conceito da base de cálculo do imposto, ao falar, redundantemente, em lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos.

O imposto suplementar difere, sob esse aspecto, da incidência geral de 25% sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior. Nesta incidência, tem aplicação o princípio geral da lei constante do § 3º do artigo 97 do DL nº 5.844/43: "a taxa de que trata este artigo incidirá sobre os rendimentos brutos ...". Por isso, o imposto de 25% é calculado "por dentro", ou seja, a alíquota é aplicada sobre todo o montante do lucro distribuído, inclusive a parte que será utilizada para a retenção e recolhimento do imposto suplementar.

No imposto suplementar, alíquota é aplicada sobre o montante líquido dos lucros ou dividendos efetivamente remetidos. Por conseguinte, o imposto é calculado "por fora" da importância efetivamente remetida e é retido e recolhido mediante a utilização



de parte dos lucros distribuídos em cruzeiros, ou seja, de lucros não remetidos".

Adite-se a tais considerações, de ordem doutrinária, a recente Instrução Normativa nº 049, de 14 de julho de 1982, baixada pela Secretaria da Receita Federal, publicada no Diário Oficial de 19 de julho de 1982:

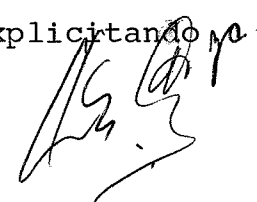
"I - O imposto suplementar de renda, instituído pelo artigo 43 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, com a redação que lhe deu o artigo 1º da Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964, será calculado com base nos valores em moeda estrangeira efetivamente remetidos e constantes de contratos de câmbio relativos à remessa de lucros ou valores a estes equiparados, feita a conversão à taxa coambial vigente em 31 de dezembro do último ano do triênio em que ocorrer o excesso de remessas.

II - O valor do imposto suplementar recolhido deve ser debitado ao beneficiário no exterior, e será obrigatoriamente descontado de lucros ou dividendos, remissíveis segundo a legislação pertinente, na medida em que forem distribuídos, creditados, pagos ou utilizados".

A referida Instrução Normativa, como norma complementar enquadrada no artigo 100, I, do Código Tributário Nacional, dirime de forma expressa a controvérsia entre repartições fiscais e contribuintes, uma vez que aquelas, com base no Parecer Normativo nº 77/78, fizeram lavrar numerosos autos de infração em que incluem na base de cálculo do imposto suplementar de renda de triênio posterior o imposto cobrado sobre triênio anterior.

A interpretação ora acolhida pela superior administração fazendária consagra tese oposta a do referido Parecer Normativo, ao determinar que imposto suplementar de renda seja calculado com base nos valores em moeda estrangeira efetivamente remetidos e constantes dos contratos de câmbio relativos a remessa de lucros ou valores a estes equiparados, em consonância com a "mens legis".

Ao vincular a base de cálculo do imposto suplementar de renda ao contrato de câmbio para remessa de lucros, explicitando



o que deverá ser entendido como valor efetivamente remetido, a Se
cretaria da Receita afasta qualquer possibilidade de inclusão, co
mo matéria tributável, do imposto suplementar do triênio anterior.

Assim somente o que realmente saiu do país e foi recebido
do pelo destinatário se conceituará como remessa efetiva para efeit
to de incidência do imposto suplementar de renda.

Ainda mais enfático, o item II da transcrita Instrução
Normativa, estabelecendo que o imposto suplementar recolhido deve
ser "obrigatoriamente descontado de lucros ou dividendos remissí-
veis, segundo a legislação pertinente, na medida em que forem dis-
tribuídos, creditados, pagos, ou utilizados", configura, de forma
expressa e peremptória, o imposto suplementar de renda como parcela
dedutível dos lucros e dividendos remetidos para o exterior.

Reputando tal norma complementar como interpretativa,
não vemos como deixar de aplicá-la ao presente litígio.

Isto posto, nego provimento ao recurso especial.

Brasília DF., 24 de agosto de 1982.

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR