

Imposto de Renda*.

Ruy Barbosa Nogueira

Catedrático de Direito Tributário e Professor de Direito Tributário Comparado na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

SUMÁRIO: *Sociedades Anônimas. Comissões. Bonificações, — Gratificações e Semelhantes sem Origem e Identificação do Beneficiário. Alíquota Condensada ou “Una Tantum”. A Consumição do Fato Econômico Tributário. A Assunção da Responsabilidade pelo Imposto na Fonte, com o Desconto por dentro: contribuinte individualizado. Natureza e Regimes dos Arts. 308/181 e do Art. 502. Aspectos no Direito Tributário Comparado. Prática Administrativa e Jurisprudência. Pretendida Alteração do Critério Jurídico. Acumulação Juridicamente Impossível: Confisco.*

Nada mais útil para o esclarecimento de problemas e casos fiscais do que tomar-se ocorrência errônea, estudá-la

*. Este é um exemplo concreto de como estamos realizando os estudos de *Casos e Problemas* nos Cursos de Graduação, Especialização, Mestrado, Doutorado e nas Mesas de Debates, na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, de acordo com os novos Estatutos da USP.

Além do programa e bibliografia que distribuímos, utilizamos os livros de texto (*Curso de Direito Tributário e Direito Tributário Comparado*) e as Coletâneas de *Casos e Problemas Tributários* (1.^a a 5.^a).

Sempre que possível, antes de publicarmos um trabalho sobre caso concreto, apresentámo-lo aos alunos, conforme o grau do curso, mas apenas “o fato objeto do estudo”.

Somente depois de os alunos, motivados pelas dúvidas, terem estudado, debatido ou pelo menos se preparado, é que apresentamos a “pro-

dentro da teoria, da técnica e da prática para demonstrar-se o verdadeiro direito e prevenir-se a repetição de erros prejudiciais a todos.

O fato objeto deste estudo.

Uma sociedade anônima vem cumprindo rigorosamente as disposições expressas dos arts. 308 e 181 do Regulamento do Imposto de Renda, isto é, vem pagando cumulativamente as elevadas alíquotas, respectivamente de 40% na fonte e mais 30% na declaração, além do imposto em razão da não dedutibilidade dos tributos pagos, de modo a atingir 91% em relação aos eventuais casos de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, cuja operação ou causa não seja indicada e não identificado o beneficiário do rendimento.

Além da convicção de estar cumprindo estrita e plenamente a legislação, informa a sociedade, é notório que as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” (CTN, art. 100, III) são no sentido de que as sociedade anônimas, nesses casos, nada mais devem cumprir senão as citadas disposições dos arts. 308 e 181 do RIR, tanto assim que já foram até emanadas e publicadas decisões das próprias autoridades fiscais superiores, como verdadeiras instruções, nesse caso, a estas pessoas jurídicas.

Entretanto, esta sociedade acaba de ser surpreendida com a lavratura de auto de infração impondo-lhe multa de 50%, mais correção monetária, com base nos seguintes pretensos fundamentos:

blemática, estudo e conclusão do caso exposto”, para novo debate, confronto e crítica com os trabalhos que cada um ou a equipe tenha realizado. Este tipo de estudo é o que recomendamos à p. 255 do livro *Direito Financeiro — Curso de Direito Tributário*, 3.^a edição, 1971.

O desenvolvimento desta metodologia socrática, como verdadeiro “laboratório jurídico”, vem apresentando resultados muito satisfatórios.

“Efetuando fiscalização junto à empresa em epígrafe, constatei que foram realizados pagamentos a beneficiários não identificados, nos anos de 1968 e 1969, tendo sido o imposto de renda devido na fonte recolhido conforme guias examinadas e de acordo com o artigo 308 do Regulamento. Entretanto, não foi feito o reajustamento dos rendimentos conforme prevê o art. 502 do Regulamento do Imposto de Renda. Fiz o cálculo do reajustamento, resultando num rendimento bruto de Cr\$... O imposto de 40% sobre esse total seria de Cr\$ Diminuindo o imposto já pago de Cr\$ há uma diferença a pagar de Cr\$ Essa importância foi corrigida monetariamente de acordo com os índices trimestrais aplicáveis em cada caso, conforme demonstração anexa”.

Conforme se poderá verificar do auto cuja cópia anexa, o Agente Fiscal pretende, contra as disposições da lei, contra as práticas e a orientação fiscal, confundir e somar as hipóteses dos arts. 308 e 502, o que levaria à tributação de 66,4% na fonte, de 30% na declaração, 19,9% da não dedução do imposto de fonte e 9% da não dedução do imposto da declaração, ou seja, ao total de 125,3% sobre o rendimento pago.

Tal pretensão é procedente ou, ao revés, configura um erro pondo sob risco de danos a própria administração fiscal, as sociedades anônimas e enfim a própria harmonia entre fisco e contribuinte?

Problemática, estudo e conclusão do caso exposto.

I. Começamos pela leitura sistemática e comparativa dos textos:

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA

Livro V

DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS
DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS
NO ESTRANGEIRO E DOS CASOS ES-
PECIAIS DE ARRECADAÇÃO NAS
FONTES PAGADORAS

Título I

DA INCIDÊNCIA

Capítulo V

DOS RENDIMENTOS NÃO INDIVIDUA-
LIZADOS

Art. 308 — Estão sujeitas ao desconto na fonte, à razão de 40% (quarenta por cento), as importâncias declaradas como pagas ou creditadas por sociedades anônimas, a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quanto o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n. 4.154, artigo 3.º, §§ 2.º e 3.º e Lei n. 4.357, art. 18).

Livro III

DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JU-
RÍDICAS DOMICILIADAS NO BRASIL

Título I

DOS RENDIMENTOS SUJEITOS À DE-
CLARAÇÃO

Livro VIII

DISPOSIÇÕES DIVERSAS

TÍTULO ÚNICO

Capítulo VII

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 502 — Ressalvados os casos previstos nos arts. 272 e 286, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo (Lei n. 4.154, art. 5.º).

Art. 272 — O aumento líquido do ativo imobilizado resultante da correção monetária, independente da sua incorporação ao capital, ficará sujeito unicamente ao imposto de 5% (cinco por cento), *como ônus da pessoa jurídica*, observado o disposto no § 4.º e ressalvado o disposto no art. 281 (Lei n. 4.357, art. 3.º, § 7.º e Lei n. 4.728, art. 68 § 1.º).

Art. 286 — Os aumentos de capital das sociedades em geral, com recursos provenientes de reservas ou lucros em suspenso ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte, à razão de 15% (quinze

Capítulo III

DOS CUSTOS, DAS DESPESAS OPERACIONAIS E DOS ENCARGOS

Seção XIII

DAS COMISSÕES, BONIFICAÇÕES OU GRATIFICAÇÕES NÃO INDIVIDUALIZADAS

Art. 181 — Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n. 3.470, art. 2.º).

Art. 161 — São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como (Lei n. 4.506, art. 46);

d) os impostos, taxas e contribuições fiscais ou para-fiscais, *exceto o imposto de renda;*

Art. 164 — Somente serão dedutíveis como custo ou despesa ...

§ 1.º — *Não será dedutível o imposto de renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência* (Lei n. 4.506, art. 50, § 1.º).

II — Não só por meio de artigos autônomos e *sem qualquer remissão entre eles*, mas pela própria estrutura sistemática, o Regulamento do Imposto de Renda separa e distancia nitidamente, como diferentes, as situações descritas pelos artigos 308/181 e 502.

por cento), *como ônus da pessoa jurídica*, observado o disposto no § 4.º deste artigo e o disposto no artigo 287 (Lei n.º 3.470, art.º 83).

Pode-se mesmo dizer que cada hipótese compõe uma categoria ou instituto, não só formal, mas substancialmente diferentes, senão vejamos.

III — Como se vê, o art. 308 pertence ao capítulo V, debaixo da rubrica “Dos rendimentos *não individualizados*” que está dentro do Título — Da incidência, no Livro V — *Da tributação dos rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro e dos casos especiais de arrecadação nas fontes pagadoras.*

IV — Concomitantemente pelas razões genéricas das rubricas do Título e do Livro e, específica em função da rubrica do capítulo, ou seja: “*casos especiais de fonte*”, “hipótese tipificada de incidência” e finalmente de rendimentos “*não individualizados*” (neste último caso fiscalmente semelhante aos casos do mesmo livro, pois o rendimento de residentes no exterior como o rendimento ao portador também não são mais atingíveis por outra tributação em mãos do beneficiário: um por estar fora do território, o outro por ser anônimo e o *não individualizado* por se tornar anônimo dentro da autorização expressa da própria lei fiscal).

É exatamente por isso que o art. 308 prevê uma *última* ou *única e elevada* alíquota, na contemplação de que não mais serão tributados esses rendimentos *em mãos dos respectivos beneficiários*. O caso do art. 308 é antes de mais nada *uma hipótese de incidência, tipificada inclusive com alíquota expressa e qualificada como caso especial de arrecadação na fonte.*

Já o art. 502 foi colocado no Cap. VII, sob a rubrica “Disposições finais” do Livro VIII — “Disposições diversas”.

Ora, disposições finais são geralmente exceções. Basta a leitura do próprio texto desse artigo 502 para, a contrario sensu, ver-se que a regra é, cada contribuinte legal assumir o ônus do seu imposto, não a de assumir o ônus

do imposto devido por terceiro, especialmente dentro de um imposto tipicamente pessoal, como é o de renda.

Essa regra geral está mesmo no CTN, art. 123, permitindo todavia que o legislador ordinário estabeleça exceções, como a do art. 502*.

Portanto, o que o art. 502 veio permitir com oponibilidade à Fazenda foi uma exceção, isto é, que a fonte, além de pagar a renda ao *beneficiário do rendimento*, possa não fazer o desconto por fora, mas por dentro, isto é, responder pelo imposto devido pelo *contribuinte de fato* (chamado beneficiado) como mais uma vantagem ou rendimento e por isso mesmo esse *acréscimo* também incidirá no próprio imposto de fonte, por meio do reajustamento.

Veja-se que o art. 502 não denomina o contribuinte de fato de *beneficiário do rendimento* mas de *beneficiado* (ou seja, beneficiado do *quantum* do imposto no ato do desconto).

Esse beneficiado no art. 502 é um *identificado*, que por isso mesmo irá incluir na sua contabilidade fiscal (se pessoa jurídica) ou declaração (se pessoa física), não só o rendimento propriamente dito, mas também o benefício do imposto cujo *ônus* foi assumido pela fonte que não poderá deduzi-lo como despesa, mas que o *beneficiado* terá de incluir como rendimento *a ser tributado* e cujo imposto, não tendo sido por ele suportado, também não será por ele abatido.

V — Qual o tipo, natureza, e regime da elevada alíquota de 40% do art. 308?

É o da tão expressivamente chamada pela doutrina de “ALÍQUOTA CONDENSADA” ou também pela expressão la-

*. C.T.N. — Art. 123 — *Salvo disposições de leis em contrário*, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

tina “UNA TANTUM” (composta do adjetivo feminino, no caso nominativo singular una, seguido do adverbio *tantum*, que significa somente. A sua tradução fiel para o português é “*somente uma*” ou seja “*única*”, “*mais nenhuma*”).

VI — RAFAEL CALVO escreveu uma monografia precisamente com o título “*La determinazione dell’Aliquota Tributaria*”¹, e logo a partir da pág. 14 trata desse tipo de alíquota, tanto em “L’Imposta Generale sull’Entrata”, como na “Imposta sugli Scambi”.

VII — Na Espanha, a lei de 11 de junho de 1964, art. 193, n. 2, dispôs que esta alíquota (em espanhol “tipo”) corresponde à soma das alíquotas das demais operações que podem ser acumuladas em uma única, concluindo:

“El tipo máximo sera el resultado de la suma de los que por Ley corresponda a cada una de las fases acumuladas”.

VIII — O Prof. Francesco Forte esclarece que a conformidade com o princípio da *capacidade contributiva* exigido pelo art. 53 da Constituição italiana e o princípio da legalidade, nessa mudança de regime, não fere esses princípios, desde que seja *prevista em lei* e que essa alíquota “única” seja uma alíquota “condensada”, isto é, não permita outra tributação.

Se aplicada a final, será a soma das anteriores e se na fonte (“a priori”) libera a “situação” (renda, operação etc. tributada):

“può modificare il regime di imposizione, mediante l’applicazione di aliquote o quote condensate in rapporto al numero presunto di atti economici imponibili”.

1. Edição de 1969, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore.

... Il rispetto del canone di legalità viene assicurato ... questo metodo di prelievo è dalla legge autorizzato...”²

IX — FREDERICO MAFFEZZONI, em trabalho inserto nos *Studi in Memoria di Benvenuto Griziotti*, estuda especialmente o tema em relação à *Imposta Generale Sull'Entrata* (que tem certa afinidade com nosso Imposto de Renda) e esclarece em que consiste o poder de *condensar* a alíquota:

“Secondo tale concetto l'aliquota condensata è una somma di aliquote minori e precisamente di quelle che sarebbero altrimenti applicabili sui singoli scambi ed entrate che non si sono voluti colpire direttamente.

Il concetto di condensazione della prestazione tributaria è invece più ampio, poichè tale prestazione è un prodotto dell'aliquota per il valore imponibile a cui questa se applica. Condensare una prestazione tributaria significa perciò, non soltanto fisare un'aliquota che sia somma delle aliquote minnori applicabili ai singoli scambi ed entrate non direttamente colpiti, ma anche determinare un valore imponibile che, moltiplicato per l'aliquota condensata, dia luogo ad una prestazione tributaria uguale alla somma delle singole prestazioni tributare altrimenti dovute sui singoli scambi ed entrate non direttamente colpiti. Alla condensazione della prestazione tributaria deve dunque concorrere sia l'aliquato sia il valore imponibile e come l'aliquota vi concorrere, condensandosi a sua volta, così il

2. Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art 53 della Costituzione, p. 282.

valore imponibile vi concorre mediante i criteri della sua determinazione”³

X — Na magnífica coleção *World Tax Series do “International Program in Taxation”* da “Harvard Law School”, no volume *Taxation in Italy*, sobre as alíquotas (the tax rates) no imposto sobre as entradas (General tax on receipts), também vemos que certas transações,

... “estão sujeitas a uma única fase de tributação (*una tantum*) pela qual uma alíquota consolidada é aplicada somente sobre uma transação cobrindo todas as anteriores e as subsequentes”...

... “are subject to single-stage collection (*una tantum*) under which a consolidated rate is applied only to one transaction covering all prior and subsequent ones”.. (4) (texto original, inclusive parenteses e grifo).

XI — A *base de cálculo* e a *alíquota* são, como se sabe, os elementos quantificadores da hipótese de incidência ou fato gerador. Alguns autores entre nós chamam-nas de “elemento financeiro”. Preferimos a denominação “quantificadores” como os autores espanhóis, porque esta expressão está mais próxima da função de determinação do “quantum”.

XII — A problemática da avaliação, estimativa, ou fixação do quantum, como ressaltam os mais destacados tradadistas, é das questões mais delicadas no fenômeno impositivo e por isso mesmo a última “ratio” do procedi-

3. *Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema “una tantum”*, Edição da Università Di Pavia, A. Giuffrè, Milano, 1950, p. 264.

4. Edição da Commerce Clearing House, Inc. Chicago, 1964, p. 733, item 14/6.1.

mento ⁵. O erro na fixação do crédito contamina todo o fatigoso edificio da tributação jurídica e pode mesmo chegar não só a injustiças, mas até às raias do confisco, como veremos adiante com a absurda pretensão do auto lavrado.

XIII — Casos bastante melindrosos e diríamos, extremos, de critérios de apuração da base de cálculo, quando estes elementos são diretamente inatingíveis, temos como exemplo típico para a *base de cálculo* o que entre nós chamamos de *estimativa*. Veja se nesse sentido o art.º 148 do c.T.N. e especificamente no Imposto de Renda o caso do “lucro arbitrado” em que, a nosso ver, tanto o c.T.N. como a legislação empregam com impropriedade o verbo “arbitrar” e o adjetivo “arbitrado” quando se trata não de arbítrio, mas de *estimativa* mediante procedimento regular geralmente com descrição legal (ou técnico-legal).

XIV — Para se alcançar a mais juridicamente precisa *tributação em conformidade com o fato gerador* (Tatbestandmässigkeit der Besteuerung), nesses casos em que se tem de recorrer à estimativa da base de cálculo, surgiram até métodos como o do “forfait” em França ⁶, o do “concordato” na Italia ⁷, o da “Pauschbesteuerung” na Alemanha ⁸.

5. cfr., por exemplo: *As idéias básicas do Código Tributário da República Federal da Alemanha*, por SPITALER, na Introdução ao grande comentário, em 5 vols. *Kommentar zur Abgabenordnung un den Nebengesetzen-Hübschman-Hepp-Spitaler*. Einführung, seite 3/6, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Vide ainda nosso livro *Teoria do Lançamento Tributário*, 1965, “passim”, e especialmente item 54, p. 62.

6. cfr. LUCIEN MEHL, *Science et Technique Fiscales*, vol. I, p. 108 *Le forfait*, Presses Universitaires de France, 1959 e a bibliografia indicada.

7 cfr. *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milano, verbete *Concordato Tributario* escrito por BENEDETTO COCIVERA, vol. VII, 1961, e a literatura no final.

8. cfr., no *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1972, no vol. II, pág. 827, os verbetes “Pauschalierung von”... e “Pauschsteuer” e a Literaturhinweise, p. 1342 e segs.

Mas precisamente em relação à alíquota, caso típico é o da *alíquota condensada* que nos serve, neste momento, como protótipo ou modelo de exemplo o próprio caso consultado.

Com efeito.

XV — Qual a natureza e objetivo do disposto no art.º 308?

Não seria possível um dispositivo mais explícito para permitir às *sociedades anônimas* o pagamento dos rendimentos aí especificados, sem indicar a causa e *sem identificar* o beneficiário do rendimento, pela compensação fiscal, de pagarem uma “alíquota condensada” ou “una tantum”, de 40%, como soma presumida da alíquota ou alíquotas que o rendimento iria ainda sujeitar-se em mãos do beneficiário do rendimento, ao qual a lei outorga em contra-partida a opção pelo anonimato.

É rigorosamente isso que está escrito no texto, “*ipsis litteris*”:

“Art.º 308 — Estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, à razão de 40% (quarenta por cento), as importâncias *declaradas* como pagas ou creditadas *por sociedades anônimas, a título* de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, *quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.* (Lei n.º 4.154, art.º 3.º §§ 2.º e 3.º e Lei n.º 4.357, art.º 18).

XVI — Veja-se que a característica fundamental dessa elevada alíquota *única* ou *condensada* de 40% *na fonte*, aí nessa hipótese de incidência visa, desde logo, e totalmente, entregar ao fisco (una tantum) o imposto que não terá mais possibilidade de receber do *beneficiário do rendimento*, pois que este, *legalmente*, opta pela sua não

identificação. Em substituição à expectativa do fisco (tornada impossível pelo exercício do direito de opção ao anônimo) de receber as alíquotas futuras, especialmente as progressivas, a lei também lhe outorgou, a ele fisco, a alíquota condensada ou verdadeira cobrança antecipada e integral.

XVII — O saudoso Mestre TITO REZENDE, com a acuidade e prestreza com que analisava nossas leis fiscais, precisamente comentando a origem dessa disposição da lei n. 4.154, art. 3.º, sem citar o *nomen juris* dessa categoria de alíquota, já dissera:

“pois o que ela visa compensar ou substituir é o *imposto progressivo*”⁹,

e o § 2.º do art. 3.º dessa lei básica, consolidado no art. 308 do RIR,, esclarece mesmo:

“§ 2.º — O beneficiário dos rendimentos referidos neste artigo *poderá optar* pela não identificação, caso em que o imposto será cobrado à razão da taxa de 40% (já fora de 45% e até 60%), *não servindo essa tributação para base de reajustamento do imposto devido pelos residentes ou domiciliados no estrangeiro*”.

XVIII — Eis como o texto da LEI é até *mais explícito* que o de seu próprio Regulamento. O residente no estrangeiro, ao fazer a remessa, poderá vir a ser identificado, mas mesmo assim não haverá *reajustamento* nem pró nem a favor. Já ocorreu com a tributação única ou *una tantum* o que o Prof. ALBERT HENSEL, em uma das melhores obras já escritas sobre Direito Tributário e que integra grande Enciclopédia, ensina: o da chamada CONSUMIÇÃO do fato tributado.

9. A Nova Legislação do Imposto de Renda, 1963, Tomo I, p. 39.

Realmente, no caso, a tributação desse rendimento em mãos do beneficiário já chegou à *exaustão impositiva* do imposto de renda, assim julgada e fixada pelo critério da lei, por isso se aplica, neste ponto, o princípio tributário do limite do quantum para não exaurir o ganho do contribuinte, não destruir a produtividade, não atingir as raias do *confisco*.

Eis a figura batizada pelo grande Mestre de Königsberg, aplicável ao caso:

“; hier muss ganz allgemein der Grundsatz der *tatbestandskonsumtion* des “*ne bis in idem*” gelten”¹⁰.

ou em vernáculo:

neste ponto tem de valer, de modo absolutamente geral, o princípio da *consumição do suporte fático (do fato gerador)*, do “*ne bis in idem*”¹¹.

XIX — Sem dúvida, o rendimento pago nas condições do art. 308, tendo sofrido o recolhimento da alíquota de

10. *Enzyklopädie der Rechts-und Staatswissenschaft*, vol. XXVIII, *Steuerrecht* Dritte, *Völlig Neubearbeitete Auflage*, Verlag von Julius Springer, Berlin, 1933, p. 136.

11. Com a instabilidade de expressões no Brasil, decorrente da influência das terminologias francesa e italiana, quer na doutrina como na legislação, tem sido chamado ora de fato gerador, de hipótese de incidência, de *fattispecie* etc. *Tatbestand* é a subjacência fática, o fato no caso é o rendimento. Fato gerador já é expressão integral, compreendendo o que *Teoria Tridimensional do Direito* de um modo integrativo, explica como “Fato-Valor-Norma” e que no alemão, com seu rigor verbal seria o “*Steuertatbestand*”, isto é, o fato descrito e valorado pela lei tributária. Vejam-se os verbetes “*Tatbestand*”, “*Steuertatbestand*” e “*Tatbestandsmässigkeit*” no magnífico *Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais* (*Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*), publicado há poucos meses por C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1972).

40% por falta de causa da operação e “a fortiori” *por não individualização do beneficiário do pagamento ou crédito*, em relação a este beneficiário do rendimento, para o imposto de renda, é ato jurídico consumado e fato econômico tributário consumido.

Nada tem a ver a hipótese de incidência e de arrecadação especial pela fonte de não identificado do art. 308 com o caso do art. 502 que trata, ao reverso, apenas e tão só, de contribuinte *identificado, individualizado* inclusive com as qualificações implícita de “*beneficiário do rendimento*” e explícitas de “*beneficiado*” pela assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, optada legalmente pelas partes. O caso do art. 502 é apenas o da comum *antecipação* de recolhimento na fonte e não hipótese de incidência.

XX — No caso do art. 308, além dessa situação liquidada *una tantum* em relação ao beneficiário do rendimento, a Sociedade Anônima vai sujeitar-se ainda às disposições do art. 181, ou seja, não poderá deduzir aquelas importâncias pagas ou creditadas sem causa e individualização, de modo a sofrer ainda a oneração de mais 30% na pessoa jurídica, além da não dedutibilidade de ambos pagamentos desses impostos, de modo a chegar à *desestimulante tributação* total do nível de 91%, como informa a exposição do fato.

XXI — Enquanto o art. 308, combinado com o art. 181, compõem a hipótese em que a sociedade anônima tem de recolher cerca de 91%, o art. 502 vem apenas permitir que a fonte assumo o ônus e que o beneficiário do rendimento o receba com o imposto por dentro, isto é, receba a quantia “*liquida*, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento *bruto*, sobre o qual recairá o tributo”.

O caso do art. 502 é comum e óbvio.

XXII — A jurisprudência administrativa vinha de longa data e sempre sem nenhuma relação com o caso do

art. 308, firmando o princípio de que, se a fonte pagadora assumia o ônus do imposto, deixando de retê-lo do rendimento pago, resultava daí um *aumento do rendimento* também sujeito ao imposto. A lei veio cristalizar essa solução em texto. Assim esclarecera logo TITO REZENDE, no já citado livro, à pág 47, sobre o hoje art. 502:

“Que quer dizer esse dispositivo?

.. se esta (a fonte) pagar o rendimento sem o desconto do imposto, a importância suportada pela fonte representa um *suplemento de rendimento*, também sujeito ao imposto de fonte, como *vantagem* ou *interesse* para o beneficiário” (grifos do original).

XXIII — Veja-se, por exemplo, que no sistema do Imposto de Renda da Alemanha, onde não existe nenhuma disposição semelhante à do art. 308, existe disposições semelhantes às do art. 502, com a mesma técnica de permitir que a fonte assuma o ônus do imposto e considera este como aumento do rendimento percebido.

No já citado Dicionário do Direito Tributário (abreviadamente HwStR), encontramos, dentro do amplo verbe *Abzugsteuer* (imposto retido), precisamente o esclarecimento de que se a fonte assume o ônus do imposto de renda, o quantum do imposto *se torna parte tributável dos rendimentos*, ou no original:

“die Steuer selbst wird dann zum stpfl. Teil der Einkünfte” (Parte C, item 4 1.^a coluna, p. 27 do 1.^o Volume).

XXIV — Ora, em nossa legislação o art. 502 também trata apenas do *reajustamento do imposto* cujo ônus é assumido pela fonte e recolhido pelas alíquotas normais, por exemplo 8%, se honorários da profissão liberal. No caso só é indicada a operação ou causa que deu origem

ao rendimento, mas é descrita a individualização do beneficiário do rendimento

As disposições dos arts. 308 e 502 são mesmo de conteúdos antípodas. Se ocorrerem os requisitos do art. 502, não poderão tais pagamentos ser incluídos nos *requisitos negativos* do art. 308 e vice-versa. Na verdade, ao revés de serem cumulativos ou remissivos, os casos desses artigos são respectivamente excludentes.

XXV — De resto, como informa a exposição do fato, a S/A fora sempre orientada neste sentido que é o tranquilamente praticado pela quase unanimidade da fiscalização. O ilustre Agente Fiscal que a autuou, talvez não tivesse conhecimento de que a própria Superintendência sob cuja jurisdição trabalha, no Estado da Guanabara, já decidirá no sentido exato e que esses precedentes são garantias elementares dadas às sociedades anônimas, como parte do chamado *estatuto do contribuinte*.

A Constituição e as leis garantem o *exercício regular do direito* e o CTN, no art. 100, item I, II, III e § único, resguardam o contribuinte que seguiu a orientação de atos normativos, decisões normativas e práticas reiteradas das autoridades fiscais, mesmo quando estes atos sejam errôneos ou venham a ser alterados.

É o princípio da lealdade da administração fiscal¹².

Mesmo se tivesse procedência a pretensão fiscal (que nenhuma tem, bastando ver que pretende simplesmente o confisco), ainda assim, pelo art. 146 do c. t. n., a *alteração do critério jurídico* só vigoraria para o futuro, jamais retroativamente.

XXVI — Como já vimos, a pretensão de aplicar cumulativamente as disposições dos arts. 308 e 502 é apenas um equívoco de fato e de direito, e bastaria consultar a própria jurisprudência fiscal para se ver que não só o

12. cfr. Os princípios da *oficialidade, vinculação e lealdade* do lançamento em nosso livro *Teoria do Lançamento Tributário*. Edição Revista dos Tribunais, 1965, itens 56 a 61.

bom direito, mas a boa e incontroversa jurisprudência fiscal está ao lado do que expusemos, senão vejamos.

XXVII — A Superintendência Regional da Receita Federal da 7.^a Região Fiscal da Guanabara, a que está subordinado o autuante, conforme se vê da decisão n. 50-70 publicada no D. O., Seção I, Parte I de 4/5770, na p. 3.205 já deixou decidido:

“capítulo 1.º — A interpretação da não aplicabilidade do artigo 502 do R. I. R. tem inteiro fundamento, conforme esclarece o seguinte trecho do parecer.

“Preliminarmente ao estudo do contestatório sobre a tributação das parcelas acima, urge comentar a prática do disposto no artigo 502 do R. I. R. adotada no cálculo do imposto de arrecadação nas fontes objeto da presente lide.

1.12 — O art. 502 do Decreto número 58.400, de 10.5.66, revigorando disposição do artigo 5.º da Lei número 4.154, de 28.11.62, estabelece:

Art 502 — Ressalvados os casos previstos nos artigos 272 e 286, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo.

1.12 — Ora, a norma do artigo 502 restringe-se aos casos em que o contribuinte legal assume, ostensivamente, o imposto devido. Tanto assim é que o dispositivo se inicia ressaltando os casos típicos de assunção de ônus determinado por lei. Só se justificaria a aplicação do artigo 502 se admitido como válido o pagamento efetuado pela pessoa jurídica e a beneficiário identificado.

1.14 — Com a remessa dos pagamentos a beneficiário não identificado por causa ou operação “*juris tantum*” semelhante a gratificações, comissões ou bonificações, inexistentes a figura de contribuinte individualizado que autorizaria a transferência do ônus do tributo e, conseqüentemente, a aplicação do artigo 502 citado.

1.15 — Entendemos, assim, indevida a adoção da norma do artigo 502, bem como opinamos que os tributos devidos pela incidência da taxa especial do artigo 308 do R. I. R., sejam calculados como base na importância impugnada como despesa operacional, e não como foi feito, pelo valor reajustado na forma do artigo 502, também do R. I. R.

XXVIII — Também a mesma Superintendência na decisão n. 1289/71, processo n. 93.540/68, proferida no dia 30/12/71, deixou bem esclarecido:

“I — RENDA. FONTE. — Reclamação contra Auto de Infração e Notificação Fiscal por falta de retenção de imposto na fonte referente a caso semelhante ao previsto no art. 308 do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 58.400/66. Recurso de ofício a que se dá provimento em parte.”

A autoridade recorrente deu provimento, em parte, à reclamação do interessado, mandando excluir do crédito tributário o reajustamento previsto no art. 502 do R. I. R. e os percentuais relativos à multa de mora, 10% por semestre ou fração, e juros de mora, 1% ao mês, por não se aplicarem à espécie, recorrendo de ofício desta sua decisão.

Isto posto, e

CONSIDERANDO que o reajustamento de rendimentos de que trata o art. 502 do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 58.400, de 10.5.66, não se aplica ao presente caso por não se tratar de fato de a fonte pagadora ter assumido o ônus do imposto devido pelo beneficiário;

CONSIDERANDO tudo mais que do processo consta.

DOU PROVIMENTO, em parte, ao recurso *ex officio* para determinar que:

I — seja mantido o imposto na fonte sem o reajustamento do rendimento tributável previsto no art. 502 do R. I. R.;

XXIX — Veja-se ainda o acórdão n. 9.408 da Segunda Camara do Primeiro Conselho de Contribuinte, proferido na sessão de 16/11/71.

XXX — Portanto, sem sombra de dúvida o auto lavrado é simples e juridicamente impossível, pois levaria, como já se viu desde à exposição dos fatos, às raias do confisco: não só atingiria a 125, 3% do rendimento, mas não tem fundamento a aplicação cumulativa do art. 502. De resto, neste particular representa uma inconstitucionalidade pretendendo ferir mortalmente o Estado de Direito¹³.

13. Sobre o “confisco”, na *Encyclopaedia of the Social Sciences* dirigida pelo grande mestre SELIGMAN, edição da Macmillan Company, 1948, New York, veja-se o verbete “confiscation”, escrito por Carl Friederich, págs. 183/187 do vol. IV, além dos verbetes correlacionados e a bibliografia indicados no término do mesmo verbete.

Adde, especificamente no *Direito Tributário Brasileiro* e nas *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, obras do nosso já clássico MESTRE ALIOMAR BALEIRO: *Confisco tributário*.

Do ponto de vista da redação jurídica tributária, não é a só percentagem da alíquota que pode configurar o “confisco”.

Há casos em que a alíquota embora superior a 100%, em razão da natureza do tributo e da “base de cálculo” pode comportá-la (como é

Em conclusão, a cobrança pretendida pelo autor do auto de infração lavrado configura erro de fato contra a natureza das coisas e erro de direito contra a Constituição, as leis, o regulamento e a jurisprudência vigentes e está ao arrepio de toda a autêntica doutrina. É integralmente improcedente.

exemplo o IPI sobre cigarros) ou quando aplicada dentro do “poder de regular” (“police power”), tão desenvolvido na literatura jurídica dos E.E.U.U.).

Dentro da relação jurídica tributária tanto é confisco a tributação que absorva a totalidade do bem tributado, como qualquer parcela que exceda a *medida* fixada legalmente, pois o excedente ao legal será uma *confiscação* ou seja, cobrança sem legitimação, proibida até pelo art.º 216, § 1.º, do Código Penal, quando exigida com dolo.

Tratando da Contribuição de Melhoria, por exemplo, BALEEIRO diz, a nosso ver com muita procedência, que “o fato gerador é a valorização ou benefício oriundo da obra. Não se pode admitir que isso autorizasse confisco do imóvel, pois a tanto equivale a contribuição maior do que o valor acrescido” (item X — Limites na C.F. de 1967, constante do comentário ao art.º 81 do C.T.N. Direito Tributário Brasileiro, 3.ª edição, p. 327).

Em síntese, podemos fixar, que a transferência para o Tesouro Público, do total ou de parte do patrimônio do indivíduo, sem base legal e sem compensação, constitui a figura constitucionalmente proibida, a que se dá o *nomen juris* de confisco.