

- IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA APURADO EM 31.12.86.
- CORREÇÃO MONETÁRIA RETROATIVA.
- INCONSTITUCIONALIDADE.

Ruy Barbosa Nogueira
Professor Catedrático de
Direito Tributário e
Presidente do IBDT/USP.

C O N S U L T A

Vimos à presença de V.Sa. para consultá-lo sobre matéria jurídica relacionada com a aplicação de dispositivo do Decreto-lei nº 2323, de 26.02.87, através do qual pretende o Fisco Federal cobrar correção monetária sobre imposto de renda apurado pelas pessoas jurídicas, com base em período encerrado em 31 de dezembro de 1986, e, para tanto, passamos a expor:

1. Com a finalidade de dispor "sobre a atualização monetária de débitos fiscais" e dar "outras providências" foi publicado no Diário Oficial da União, no dia 05.03.87, o Decreto-lei nº 2323, originariamente datado de 26.02.87.

2. Referido Decreto-lei, além de dispor sobre a atualização dos débitos tributários, também alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas quando, através de seu art. 6º, determinou que a sua base de cálculo deverá ser convertida em número de OTN.

Para essa "conversão" determinou que o valor em cruzados do "lucro real" deverá ser dividido pelo valor de uma OTN no mês de encerramen

to do período-base de sua apuração.

Dessa maneira o valor do IR sofrerá um aumento antes mesmo de expirado o prazo para o seu pagamento regular uma vez que, no mês seguinte, o valor da OTN já será outro.

3. Não bastasse isso, determinou o referido Decreto-lei, agora através de seu artigo 18, que essa nova sistemática de cálculo do IR das pessoas jurídicas fosse aplicada de imediato, ou seja, já deveria ser observada pelas pessoas jurídicas com relação ao IR devido e calculado com base no período encerrado em 31.12.86.

4. Com base nesse art.18, pretende o Fisco Federal que o contribuinte converta o lucro real, apurado em 31.12.86, dividindo-o pelo valor de uma OTN de dezembro de 1986, estabelecida em Cz\$121,16 e sobre esse valor em OTN aplique as alíquotas do IR devidas.

Quando do efetivo pagamento as pessoas jurídicas deverão fazer a operação inversa, isto é, multiplicar o valor do IR em número de OTN's pelo valor em cruzados de uma OTN no mês de pagamento.

5. Como se pode notar, e levando-se

em conta o valor da OTN em dezembro de 1986 (Cz\$ 121,16) e em março de 1987 (Cz\$181,61), numa sã penada o Fisco Federal aumentou em cerca de 50% o IR devido pelas pessoas jurídicas.

6. Sobre essa aplicação retroativa de dispositivo legal é que pretendemos conhecer a opinião do caro Professor.

7. Ao analisarmos a aplicação do referido art.18 deparamo-nos com dois fatos principais:

a) a nova forma de cálculo "aumentou o IR devido" através do artifício de converter a sua base de cálculo em número de OTN;

b) O Decreto-lei nº 2323/87 foi publicado em 05.03.87, dois meses após a ocorrência do fato gerador do IR.

8. Isto posto, damos a seguir os quesitos de nossa consulta: (os quesitos vão transcritos como cabeçalho de cada resposta)

Atenciosamente
ROBERT BOSCH LIMITADA
Assessoria Jurídica
(a) Roberto de Carvalho Bandiera
Diretor

P A R E C E R

I - A questão que nos é proposta pela Consultente é uma reedição ou reincidência do erro jurídico e da mais escancarada inconstitucionalidade perpetrada pelo Governo Federal em 1964.

Um dos cânones constitucionais mais tradicionais e arraigados na ciência e consciência da Nação brasileira é o princípio basilar da irretroatividade das leis. Tanto assim é, como sempre foi, que até formalmente está no capítulo e ápice "dos direitos e garantias individuais", que estatui:

Art.153 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 3º A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Além dessa preceituação polar dentro da ordem constitucional, também o Código Civil, monumento legislativo da Pátria, que "regula os di-

reitos e obrigações de ordem privada concernentes às pessoas, aos bens e às suas relações" (art. 1º), em sua Lei de Introdução, verdadeiro guia ao próprio legislador, preceitua:

Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

II - O trismegisto jurisconsulto, constitucionalista e hermeneuta Carlos Maximiliano, que além de Consultor Geral da República foi notável Ministro do Supremo Tribunal Federal, em sua clássica obra "Direito Intertemporal ou Teoria da Irretroatividade das Leis" (Edição Forense, Rio, 1946, págs. 22/23), ensina:

"O fundamento filosófico da irretroatividade é a necessidade da segurança jurídica, a necessidade da confiança na estabilidade do direito."

"Colocar-se-ia em contradição consigo próprio o Estado, na sua qualidade de guarda e protetor da ordem jurídica, desde que, à sombra da mesma tendo nascido e medrado relações de direito, ele pretendesse privá-las posteriormente de consistência ou diminuir-lhes o vigor e a eficácia."

A norma que a si própria atribui efeito retroativo, constitui absoluta negação de direito, envolve um disparate jurídico.

Proclamara Benjamin Constant: "A retroatividade é o maior atentado que a lei possa cometer; é o despedaçamento do pacto social, a anulação das condições em virtude das quais a sociedade tem o direito de exigir obediência do indivíduo; ela lhe arrebatava as garantias que ela mesma lhe assegurava em troca daquela obediência, que é um sacrifício".

Mais enérgico se mostra o notável Toullier, quando adverte que a retroatividade é uma cilada armada aos indivíduos pelo legislador."

III - No entanto, afrontando todas essas estatuições da máxima hierarquia vertical das leis e abalando a consciência jurídica nacional, em 17 DE JULHO DE 1964, foi publicada a Lei nº 4.357, cujo § 8º do art. 7º, escancaradamente dispôs:

"A correção monetária prevista neste artigo aplica-se também a quaisquer débitos fiscais que deveriam ter sido pagos antes da vigência desta lei"...

Logo que publicada e iniciada a exigência dessa voracidade ou barbaridade fiscal, em defesa da ordem jurídica constitucional e do princípio da irretroatividade das leis, levantaram-se a doutrina, o clamor público e as defesas judiciais.

IV - Pedimos licença para mencionar que, por essa ocasião, estávamos prestando o concurso pelo qual obtivemos a primeira Cátedra de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, com a tese "Teoria do Lançamento Tributário" e nela dedicamos todo o capítulo IX, sob o título "lançamento, débito fiscal e correção monetária" no qual, exaustivamente, demonstramos os erros jurídicos e as inconstitucionalidades dessa pretensão, não só perante a ordem jurídica do Brasil, como perante o direito comparado.

Esta tese, defendida e aprovada no primeiro semestre de 1965 foi logo publicada como livro (TEORIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, Ruy Barbosa Nogueira, Editora Revista dos Tribunais, S. Paulo, 1965, esgotada. Novo lançamento, Editora Resenha Tributária, S. Paulo, 1973, vide cap. IX, itens 134 a 160, págs. 139 a 150).

V - A imprensa da época também divulgou outros trabalhos nossos e de vários juristas e especialmente o clamor público, como os primeiros pleitos judiciais.

Por sua vez, reconhecendo todos os erros daquelas medidas inconstitucionais e ilegais, o Congresso Nacional decretou e o Presidente da República sancionou, no final desse mesmo ano, a Lei nº 4.862, datada de 29.11.65, que reconheceu os erros da irretroatividade da correção monetária, revogando o indigitado dispositivo, ao estabelecer, literalmente:

"Art. 15 - No cálculo da correção monetária, a atualização do valor do crédito da União será feita a partir do vencimento do trimestre civil em que deveriam ter sido liquidados os débitos fiscais, EXCLUÍDO O PERÍODO ANTERIOR A 17 DE JULHO DE 1964."

VI - Se o próprio Governo da República reconheceu tal disposição retroativa como inconstitucional e ilegítima, por meio da força e hierarquia vertical da Lei ordinária, é falsa e reincidente tal reedição.

Por todos esses precedentes, do Poder Executivo e do Congresso Nacional, é apodíti-

co que essa reincidência de espúrias medidas são, juridicamente, "natimortas". Disposições inferiores ao arrepio da Constituição, da legislação complementar e da Introdução ao Código Civil são disposições não apenas anuláveis, mas absolutamente nulas. Não existem, como não podem existir dentro da ordem jurídico-constitucional, que as repele.

VII - Se o próprio Governo da República, por meio da citada Lei, cujo projeto o Poder Executivo teve a hombridade de elaborar e apresentar ao Congresso Nacional para que este, também reconhecendo esse erro e flagrante inconstitucionalidade os corrigisse por meio da decretação, promulgação e publicação dessa nova Lei, restituindo ao povo a confiança e a demonstração de fidelidade no exercício de seus mandatos, pois "todo o poder emana do povo e em seu nome é exercido" (Constituição, art.1º, §), também ficou nos anais da legislação pátria o registro perene desse precedente ou "standard jurídico de mérito", isto é, de que nenhuma medida e especificamente de correção monetária, pode ser RETROATIVA. Reconheceram e decidiram sua revogação pela constatação e julgamento dessa flagrante inconstitucionalidade.

VIII - Este verdadeiro prejudgado

em nível e natureza de legislação do Congresso Nacional foi, sem dúvida, uma das conquistas mais legítimas, porque decorrente da doutrina, da jurisprudência e do clamor do povo-contribuinte, este injustiçado perante os parâmetros das limitações constitucionais do poder de tributar.

IX - Como ressalta Nawiasky, o Estado é soberano para elaborar e prefixar o estatuto jurídico de sua orgânica. Uma vez elaborada a Lei Fundamental, nela se esgotam a soberania e o poder que se transmudam ou se corporificam no "direito", em relações jurídicas dentro do Estado de direito.

Assim, no Estado de direito, o poder de tributar só existe enquanto e nos limites do direito de tributar (1).

X - A questão fielmente relatada e espelhada com os respectivos textos legislativos, pela Consulta e já objeto de clamor público, como de milhares de ações já propostas e de concessões

(1) Sobre a transformação do poder de tributar em direito de tributar, vide a monografia do Prof. Walter Barbosa Corrêa integrante do livro DIREITO TRIBUTÁRIO - Estudos em homenagem ao Prof Ruy Barbosa Nogueira, edição Saraiva, S.Paulo, 1984, págs. 203 a 218.

de medidas liminares em mandados de segurança, inclusive o da liminar já concedida à ora Consulente pelo MM. Juiz da 17a. Vara da Justiça Federal em São Paulo, em 27.2.87 (processo 9447636), é prova inconcussa da reedição ou reincidência da já citada e escancarada inconstitucionalidade.

XI - Acontece ainda que, no caso atual, como se trata de cobrança de Imposto sobre a Renda, que é um imposto periódico, rigorosa e especificamente protegido por mais um princípio constitucional, que é o da anualidade, também a Consulente está garantida por outra disposição do mesmo art.153 da Constituição, que reza:

"§ 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor ANTES DO INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO"...

XII - Esta segunda inconstitucionalidade também é, igualmente, flagrante e escancarada, senão vejamos.

O Decreto-lei nº 2323, de 26 de fevereiro de 1987, somente publicado no D.O. de 05 de março deste ano e que, nos termos de seu art.

22 sō entrou em vigor a partir da data desta sua publicação, afronta literalmente o disposto no § 29 do art.153 da Constituição acima transcrito, porque dispondo, diametralmente em contrário, pretende a rebeldia de que :

Art.18 O Imposto de Renda devido pelas pessoas jurídicas relativo ao exercício financeiro de 1987 será atualizado monetariamente por ocasião de seu pagamento.

Parágrafo único. A atualização a que se refere este artigo será procedida de acordo com o seguinte critério:

- a) o valor do imposto será expresso em número de OTN, mediante sua divisão pelo valor pro nata da OTN, em 31 de dezembro de 1986;*
- b) o valor do imposto a pagar será determinado pela multiplicação do número de OTN correspondente a cada cota ou cota única pelo valor da OTN do mês de seu pagamento.*

XIII - Estas disposições, como se vê, literalmente afrontam as instituições constitucionais, polares, conjuminadas e confluentes tanto da irretroatividade das leis (§ 3º do art.153) como da anualidade (§ 29 do art.153), senão vejamos:

O art. 43 do Decreto-lei nº 5.844/43, transcrito no art. 145 do vigente Regulamento do Imposto de Renda estatui "explicitamente" que:

"O período base de incidência do imposto devido em cada exercício financeiro é o exercício social, ou de apuração anual de resultados da pessoa jurídica, terminado em qualquer dia do ano calendário anterior ao exercício financeiro."

Por força do art.16 da Lei nº 7450/85, desde 1º de janeiro de 1986 o período base de apuração passou a ser o do ano calendário (1º de janeiro a 31 de dezembro), pois foi extinta a faculdade de o contribuinte alterar o exercício social. Também nos termos do art.17 e parágrafo único da mesma lei nº 7450/85 o período base de apuração foi desdobrado em dois semestres (1º de janeiro a 30 de junho ou 1º de julho a 31 de dezembro) em relação às pessoas jurídicas cujo lucro real ou arbitrado, nos exercícios de 1985 e 1986, tenha sido igual ou superior a 40.000 OTNs.

XIV - Assim o Imposto de Renda de tais pessoas jurídicas só pode ser apurado no final do exercício social, que poderá ser de 30 de junho ou 31 de dezembro. O imposto devido será pago no exercício financeiro imediato ao encerramen

do exercício social.

Nos termos do art.116 do C.T.N., a lei categorial, material ou substantiva aplicável é a vigente no momento da ocorrência do fato gerador (vide ainda arts.114, 43 a 144, § 2º do C.T.N).

XV - Se neste caso das pessoas jurídicas de que estamos tratando o fato gerador somente ocorreu em 30 de junho ou 31 de dezembro de 1986, como pretender a errônea e duplamente inconstitucional aplicação do art.18, sô entrado em vigor a partir do dia 4 de março do ano de 1987, para RETROTRAIR e, ainda, afrontar o princípio constitucional da anualidade do imposto periódico sobre a Renda ?

A JURISPRUDÊNCIA

Conforme acórdão unânime da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal no R.E.104.259-RJ (RTJ 115, págs.1336/1346), confirmando acórdão unânime da 5a. Turma do Tribunal Federal de Recursos, foi conclusivamente firmado que a lei nova sobre Imposto de Renda, entrada em vigor depois do necerramento do exercício social das pessoas jurídicas (que é a data ou momento do fato gerador), não tem aplicação a essas situações já aperfeiçoa

das anteriormente, porque configura não só patente retroatividade da lei, como também fere o princípio constitucional da anualidade estatuída para o caso do imposto periódico sobre a renda.

A DOUTRINA

A reedição de, ou reincidência em tais vícios constitucionais tanto mais abalaram a ciência e a consciência jurídica nacional, que tanto a imprensa diária, como as revistas especializadas vêm publicando análises e trabalhos doutrinários e unânimes dos especialistas, como se multiplicando as ações judiciais. Ainda recentemente no excelente Repertório IOB de Jurisprudência, 2a. quinzena de abril, nº 2/87, na Seção Tributário e Constitucional, Alberto Xavier publica às pags. 26 e 27 artigo sobre "A DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 2.323/87". Demonstra exaustivamente que "no caso concreto não se cogita de critérios alternativos de apuração em concreto de uma base de cálculo previamente definida em abstrato, mas sim de pretender reintroduzir, como parâmetro de prestação tributária em moeda de conta - a OTN - que a legislação pretérita inadmitia". Em outra passagem demonstra que "essa atualização monetária não é economicamente neutra, não se limita a

repor o poder de compra desgastado por inflação superveniente - é, sim, um verdadeiro imposto adicional, ou seja, se preferir uma majoração real do imposto devido à data da ocorrência do fato gerador".

Expostos os fundamentos acima, passamos a responder aos quesitos formulados:

1º QUESITO

Levando-se em conta que o Decreto-lei nº 2323, que foi publicado em 5.3.87, aumentou o valor do IR devido pelas pessoas jurídicas, calculado com base em período já encerrado e com fato gerador já ocorrido, a pretensão do Fisco Federal é legítima ?

RESPOSTA

Não só é ilegítima, mas nula, por conter o mais grave e insanável vício jurídico que é o da inconstitucionalidade.

Em nosso livro Da Interpretação e Da Aplicação das Leis Tributárias, 2a.ed. Bushatsky, S.Paulo, 1974, acentuamos, como título do item 53, que "Leis inconstitucionais a ninguém obrigam. Já, o excelso Mestre Ruy Barbosa, pontificara 'não podem obrigar o povo leis decretadas pelo poder or-

dinário além dos limites constitucionais' (A Constituição e os Atos Inconstitucionais, 2a.ed., pág. 72). Neste mesmo sentido tem entendido o Supremo Tribunal Federal (RTJ, vo.2, pág.386; RDA, 42/230 e 59/351)."

2º QUESITO

Tratando-se de legislação que altera a base de cálculo do Imposto de Renda, é legítima a pretensão do Fisco Federal de aplicá-la no mesmo exercício de sua publicação ?

RESPOSTA

Não.

3º QUESITO

A pretensão do Fisco Federal caracteriza uma aplicação retroativa de lei, ferindo direito adquirido ?

RESPOSTA

Conforme fundamentos acima, a pretensão fiscal objeto de exame deste parecer é protótipo de aplicação retroativa de lei que prejudica não só o direito adquirido, mas também o ato

jurídico anteriormente aperfeiçoado, não passando de uma reincidência de erro que os anais da legislação nacional já condenaram, por meio da revogação que indicamos no início deste parecer.

4º QUESITO

Na hipótese de o Fisco conseguir junto ao Tribunal Federal de Recursos a suspensão da medida liminar, poderá ser lavrado auto de infração contra a consulente ?

RESPOSTA

Não.

Em primeiro lugar, a luta pelo direito, como ensina Jhering, é um dever do jurisdicionado, mesmo porque aquele que defende seu direito também está defendendo o direito da sociedade.

O § 4º do art.153 da vigente Constituição estatui mesmo que "A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual"...

Além disso o C.T.N. dispõe:

Art.151 Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Tanto a impugnação administrativa como a judicial constituem direitos garantidos pela Constituição (art.153, § 15. A lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os recursos a ela inerentes).

O Decreto nº 70.235, de 6.3.72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, quanto à eficácia e execução das decisões, prevê:

Art.43 - A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no art. 21 (trinta dias), aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

Como se vê desse § 3º, mesmo aquele que não paga o débito já apurado, incide em mora e ficará sujeito à execução judicial e não a auto de infração.

Precisamente sobre o tema consulta, do, antes da legislação acima, já nos idos de 1948,

em palestra solicitada pelos próprios funcionários da Fazenda, esclarecemos essa questão que diferencia do infrator o devedor em mora, nestes termos:

"Enno Becker, o autor do projeto convertido no Código Tributário da Alemanha, considerado o mais perfeito diploma fiscal do mundo, comentando este Código, aborda o problema negando a possibilidade da autuação em tais casos.

Terminando a argumentação, após citar ainda a decisão do Supremo Tribunal da Prússia, diz: "como expõe com razão Jadesohn, em *Steuerarchiv* (Arquivo Tributário) 1925, p. 373, contraria diretamente a opinião corrente, assinalar-se como infração u'a mora no pagamento." (*Die Reichsabgabenordnung*, 7a. ed., p.927).

Aliás, se a falta de pagamento pode ser porque o contribuinte tenha querido aplicar o dinheiro de outra forma, pode ainda ter sido por insolvabilidade ou mesmo porque, entendendo não devido o tributo, queira escolher a forma de defesa por embargos ao executivo.

Nossa opinião, pois, é de que não cabe no caso a lavratura de auto de infração, exatamente porque não chegou a nascer a

figura da infração; o que ocorreu depois foi apenas a mora do débito liquidado."

(Vide Revista de Direito Administrativo, vol.26, abril-junho de 1949, pág. 358).

Muitas são as manifestações do próprio fisco nesse mesmo sentido.

Assim por exemplo, na área do ICM no Estado de São Paulo, no Proc. DRT3, nº 2604/79, no dia 17.8.80, pode-se ler:

"Na resposta à consulta nº 7.162, denegada a segurança o impetrante pode recolher o imposto (ou efetuar o estorno) dentro de 30 dias, contados da data da intimação da sentença denegatória, com o acréscimo e a correção monetária previstos nos arts.553 e 554 do recém RICM."

Tratando-se de tributo federal, a solução é a que está prevista no art. 43 do Decreto nº 70.253/72, combinado com os do art.160 do C.T.N., conforme o tributo seja de lançamento ou de autolancamento. Dentro do prazo jamais poderia ocorrer infração, pois o prazo é para pagamento ou defesa cabível. Mesmo no caso de notificação, como prevista na hipótese do art.160 do C.T.N., a notificação é sempre uma "provocatio ad opponendo"

enquanto não ocorrida a coisa soberanamente julgada.

Final, o contribuinte que, "oportuno tempore" reclama ou recorre à administração ou propeção em que é citada e da qual, como parte, participa a Fazenda Pública, ao invés de infração, estará agindo apenas em "legítima defesa ou no exercício regular de direito reconhecido" (Código Civil, art.160, I) e, ainda, no gozo de garantias contenciosas que lhe são asseguradas pela cláusula constitucional do "due process of law".

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 08 de maio de 1987