PARECERES

IMPOSTO SOBRE A RENDA — SISTEMA DE BASES CORRENTES — CONSTITUCIONALIDADE

PARECER

CONSULTA

Formula-me o eminente jurista e procurador-geral da Fazenda Nacional, Professor Tércio Sampaio Ferraz, as seguintes questões:

"Por solicitação do Sr. Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento, desejo encaminhar a V. Exa. um pedido de opinião legal sobre o art. 51 do Projeto de Lei encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional.

Interessa-nos especialmente sua consideração sobre os seguintes pontos:

1) o art. 51 caracteriza suficientemente um sistema de bases correntes?

2) o pagamento do imposto em 12 parcelas calculadas por estimativa significa uma forma de antecipação?

3) em termos de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, o fato gerador é ali tratado de forma constitucionalmente adequada?

Sendo o que tínhamos para o momento e agradecendo de antemão sua preciosa colaboração, com nossas saudações."

RESPOSTA

De início, dois esclarecimentos preambulares.

O primeiro vinculado está à forma de resposta, que não é um parecer, mas apenas singela opinião legal, em face da urgência requerida. Sobre a matéria, todavia, em nível constitucional, já me manifestei mais extensamente nos livros *Sistema Tributário na Constituição de 1988* (Ed. Saraiva, 3.ª edição, 1991) e no v. VI, t. I, dos *Comentários à Constituição do Brasil* (Ed. Saraiva, 1990) que, com o Professor Celso Ribeiro Bastos, estou escrevendo.

O segundo esclarecimento é o de que a minha opinião cingir-se-á exclusivamente aos aspectos mencionados na consulta, reafirmando, no que diz respeito aos demais componentes dos diversos projetos de reforma tributária, os meus pontos de vista já exteriorizados através de jornais, rádio e televisão.

É de se lembrar que, no que concerne ao sistema de bases correntes, desde o primeiro dia do anúncio de sua adoção, considerei-o constitucional e correto, embora entenda que, no que se refere às pessoas físicas, esse regime deveria ser obrigatório e não facultativo. Isso, a meu ver, simplificaria, consideravelmente, a vida dos contribuintes, os quais, recolhendo o tributo na medida em que recebessem os rendimentos, com o complemento do tributo no fim de cada mês, estariam obrigados apenas à elementar declaração de bens, no fim do ano, com indicação da variação patrimonial.

Colocados os dois esclarecimentos preambulares, a resposta que oferto aos três quesitos é pela rigorosa constitucionalidade de sua formulação. O art. 51 caracteriza um

sistema de bases correntes. O pagamento do imposto em 12 parcelas não significa antecipação, por força do mecanismo de auto-regulação do contribuinte, veiculado pelo § 2º, letra "c", com o que o fato gerador é tratado de forma constitucional e adequada. Está assim redigido:

"§ 2º A pessoa jurídica poderá, se completado o balanço ou balancete:

(...)

c) suspender o pagamento da parcela mensal enquanto o balanço ou balancete mensal demonstrar que o valor das parcelas já pagas excede do imposto calculado com base no lucro do período em curso."

Para justificar minha postura, mister se faz tecer rápidas considerações.

No passado, parcela substancial de tributaristas brasileiros entendia que o fato gerador do imposto sobre a renda era complexivo. Cheguei a defender tal colocação no livro *Teoria da Imposição Tributária* (Ed. Saraiva, 1983), talvez influenciado pela doutrina sobre os fatos geradores complexivos e pela maiúscula obra de Rubens Gomes de Sousa e Antonio Roberto Sampaio Dória, que acreditavam serem determinados fatos geradores de formação complexa, os quais não gerariam a incidência tributária senão no momento de sua conformação final. Pelo prisma de tal concepção, chegou o Supremo Tribunal Federal a fixar entendimento na Súmula 584, assim redigida:

"Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

A dar força a tal entendimento o Código Tributário Nacional, em seu art. 105, declarava — e uso a expressão no passado por entender que tal artigo não foi recepcionado pela nova ordem constitucional — que:

"A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116."

Assim sendo, o fato gerador do imposto sobre a renda, naquela concepção, seria um fato gerador pedente em cada aquisição de disponibilidade e um fato gerador completado ao final do período estipulado, prevalecendo o comando da lei vigente e eficaz do momento em que o fato gerador se completasse sobre o comando da lei em vigor quando da ocorrência do fato gerador pendente.

Confesso que, nada obstante hospedar tal inteligência, nunca me senti inteiramente convencido, à época, de que uma lei posterior pudesse atingir relações jurídicas consolidadas e irreversíveis, podendo criar ônus irressarcíveis para os contribuintes, se lei posterior elevasse a carga tributária, gerando uma situação não prevista e, portanto, sem projeção econômica, nas referidas relações.

Minha mudança de postura começou a ocorrer com o advento do D.L. 1.967/82 e já em meu livro *Direito Empresarial* (Ed. Forense, 2.ª ed., 1986), defendi a tese de que seria inconstitucional tal veículo legislativo, por fazer retroagir seus efeitos a fatos pretéritos, com a justificativa de que seria complexivo o fato gerador do imposto sobre a renda e de que os arts. 105, 116 e 117 do CTN permitiriam tal tratamento.

A matéria, a partir de então, passou a ser objeto de reflexão cada vez maior por parte dos doutrinadores especializados, tendo inclusive a XI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário (1983) tratado da matéria, na época, sendo eu um dos relatores para o tema e, relator geral, o professor Alcides Jorge Costa.

A tendência dos tributaristas latino-americanos reunidos foi a de que o fato gerador de imposto sobre a renda não poderia implicar efeitos retroativos da imposição.

Já, à época, Luciano da Silva Amaro demonstrava seu inconformismo com a doutrina pretérita e, em palavras candentes, dizia:

"Sempre nos causou enorme perplexidade a despreocupação com que, aliada à jurisprudência, a *communis opinio doctorum* afrontou o princípio da irretroatividade das leis, fazendo, ainda, tábula rasa de outros pressupostos do Estado de Direito, ao pro-

curar equacionar o problema da aplicação, no tempo, das normas do imposto de renda que o aumentam ou criam novas formas de incidência.

Tem-se sustentado, contra a justa, jurídica e indignada revolta de vozes isoladas, que o imposto de renda devido sobre a renda apurada em cada ano é disciplinado pela lei vigente ao final do mesmo ano.

Pretendemos demonstrar, neste estudo, a falácia dos argumentos em que se apóia a posição contestada, para concluir que a retroatividade que se pratica com as leis do imposto de renda, longe de ser mero aspecto condenável do ponto de vista da Justiça ou da Política Fiscal, é uma afronta à Constituição.

Trata-se, realmente, de velhíssima e empedernida inconstitucionalidade, que, mercê de estranha síndrome de inércia da doutrina, contaminou os espíritos, instalou-se nas mentes, e cristalizou-se a tal ponto que mereceu consagração em súmula de nossa mais alta Corte de Justiça: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração" (Súmula 584 do STF) (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 11, Ed. CEEU/ Resenha Tributária, 1986, p. 345/346).

E a tese de Luciano da Silva Amaro revelou-se de clareza meridiana. Para demonstrar a injustiça e inconstitucionalidade das posturas anteriores, o autor figurou o exemplo gráfico de uma hipotética mudança de regras durante um jogo de futebol. Imaginara uma partida em que, tendo um dos times marcado dois gols de dentro da área e a outra equipe um só gol de fora da área, o presidente da Federação, por ser simpatizante da equipe perdedora, alterou, no último momento, as regras do jogo, atribuindo para o gol de dentro da área, valor de meio gol e para o de fora da área o valor de dois gols, de forma a transformar a derrota em vitória.

Da mesma forma que o exemplo apresentado provocaria a justificada ira da torcida, dos jogadores e dos tribunais, mostrou Luciano da Silva Amaro que alterar as regras de imposto, no fim de ano, atingindo relações já consolidadas e irreversíveis, seria agir como o referido e imaginário presidente da Federação, também imaginária, e torcedor fanático da equipe derrotada.

A validade do mencionado Decreto-lei foi levada à apreciação dos Tribunais e após magnífico voto do Ministro Sebastião Alves dos Reis no TFR, confirmado no Supremo, a inconstitucionalidade manifesta daquele veículo legislativo foi declarada.

Decidi, então, organizar Simpósio Nacional de Direito Tributário, que foi aberto pelo eminente Ministro José Carlos Moreira Alves, para discutir a matéria e, para o Caderno n. 11, de *Pesquisas Tributárias*, subordinado ao tema "O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza", convidei os juristas Antonio Carlos Garcia de Souza, Antonio Manoel Gonçalez, Carlos da Rocha Guimarães, Gilberto de Ulhoa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ian de Porto Alegre Muniz, José Eduardo Soares de Mello, Luciano da Silva Amaro, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Waldir Silveira Mello e Ylves José de Miranda Guimarães, para que se manifestassem a respeito. A maioria esmagadora hospedou a tese de que o fato gerador complexivo não implicava o direito de alterar relações jurídicas já consolidadas. Alguns, de forma clara e outros por indicação nas conclusões, aceitaram o princípio de que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica faz-se a cada acréscimo, não se podendo fazer retroagir a eficácia de leis posteriores a fatos ocorridos preteritamente.

A matéria, a meu ver, foi definitivamente solucionada com o advento da Constituição Federal de 1988. A introdução expressa do princípio da irretroatividade no art. 150 inciso III letra "a", afastou a característica de complexividade que se outorgava ao fato gerador do imposto sobre a renda.

Está, o dispositivo, assim redigido:

"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União,

aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

(...)

III. cobrar tributos:

(...)

a) em relação a fatos geradores antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."

Ora, se a cada aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica ocorre um fato gerador, à evidência, não há como pretender que lei posterior retroaja a situações pretéritas, sem violar o comando constitucional. De certa forma, a Constituição Federal, ao introduzir o princípio da irretroatividade expressa no direito tributário, a meu ver, impôs, de forma definitiva, a adoção do princípio de bases correntes para a legislação do imposto sobre a renda. A partir de 1988 já não mais é possível sistema que regule o referido imposto que não exteriorize o sistema de bases correntes. A cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica ocorre o fato gerador, que se torna complexivo apenas no que concerne à forma de apuração, forma esta, todavia, que não integra o núcleo do fato gerador do referido tributo.

Não entro a discutir, nesta singela opinião, o art. 43 do CTN, o que já fiz em outros escritos, nem os limites dos arts. 116 e 117, legislação infraconstitucional e anterior à lei suprema de 1988, posto que o art. 43 apenas expõe o que constitui o fato imponível do referido tributo, cuja hipótese de imposição, em nível de legislação ordinária, deve conformar-se aos princípios constitucionais que a lei, com eficácia de complementar, hospeda. Para efeitos da presente opinião, a matéria é despicienda, na medida em que o fato gerador ocorre, seja pendente ou não, sempre que haja a aquisição de disponibilidade regulada pela lei. O próprio art. 114 do CTN é também de relevância relativa, posto que se refere à conformação da lei ordinária, que dará o perfil da imposição, à luz dos princípios constitucionais explicitados na lei complementar.

O que de relevante há a acentuar é o fato de que, pelo prisma do que dispõe o art. 150, inciso III, letra "a", o imposto sobre a renda só pode ser veiculado pelo sistema de bases correntes. Não há mais, no direito tributário constitucional, fatos geradores complexivos para o imposto sobre a renda, a não ser no que concerne à forma de apuração.

Isto posto, passo a examinar, de forma perfunctória, o art. 51, visto que, pelo atrás exposto, nenhuma análise mais pormenorizada faz-se necessária.

O art. 51 está assim redigido:

"As pessoas jurídicas tributadas em base no lucro real pagarão o imposto sobre o lucro anual do seguinte modo:

I — em doze parcelas com vencimento no dia 20 dos meses de janeiro a dezembro do período-base de incidência, calculadas por estimativa nos termos do § 1º;

II — a diferença entre o imposto devido segundo a declaração de rendimentos e a importância paga nos termos do inciso anterior, no prazo para entrega da declaração.

§ 1º Cada parcela de que trata o inciso I será igual às seguintes parcelas:

a) um sexto do imposto e adicional apurado em balanço ou balancete levantado em 30 de junho do período base anterior, às dos meses de janeiro a abril;

b) um doze avos do imposto e adicional apurado no balanço anual de 31 de dezembro do período-base anterior, as dos meses de maio a agosto;

c) um sexto do imposto e adicional apurado em balanço ou balancete levantado em 30 de junho do período base em curso, as dos meses de setembro a dezembro.

§ 2º A pessoa jurídica poderá, se completado o balanço ou balacete:

a) pagar as parcelas dos meses de janeiro a abril segundo balanço de 31 de dezembro do período-base anterior;

b) pagar as parcelas dos meses de julho a agosto segundo o balanço ou balancete de 30 de junho do período-base em curso;

c) suspender o pagamento da parcela mensal enquanto o balanço ou balancete mensal

demonstrar que o valor das parcelas já pagas excede do imposto calculado com base no lucro do período em curso.

§ 3º A pessoa jurídica poderá acumular para pagamento no mês seguinte a parcela mensal inferior a 1.000 UFIR.

§ 4º Os balanços ou balancetes intermediários referidos neste artigo deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Diário ou no livro de Apuração do Lucro Real.

§ 5º A pessoa jurídica que não tiver levantado balanço ou balancete em 30 de junho de 1991 deverá pagar em janeiro a abril de 1992 parcelas iguais a um doze avos do imposto e adicional devidos sobre o lucro apurado no balanço de 31 de dezembro de 1990.

§ 6º O imposto calculado com base no lucro apurado nos balanços ou balancetes e as parcelas mensais de que trata esse artigo serão expressos em quantidade de UFIR diária, e a importância em cruzeiros da parcela a pagar será determinada mediante a multiplicação da quantidade de UFIR diária pela expressão monetária desta na véspera do pagamento."

Em nenhum momento, o dispositivo faz menção a uma antecipação de imposto cuja incidência ocorreria no futuro.

Se assim dissesse o legislador estaria, à evidência, retornando ao perfil jurídico do art. 105 do CTN, para mim definitivamente afastado do universo jurídico pátrio desde 5 de outubro de 1988, pois reconheceria a ocorrência de fato gerador apenas no encerramento do período. Estaria, assim, a antecipação do imposto disciplinada em conflito com o disposto no art. 114 do CTN com o discurso abaixo:

"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

À nitidez, sem ocorrência do fato gerador não pode haver cobrança do tributo, visto que este inexiste. Desta forma, se antecipação houvesse, que não há, o sistema sinalizado seria o pretérito e não aquele conformado pela Constituição de 1988.

Ocorre que o art. 51 apenas faz menção a uma forma de estimativa do imposto incidente sobre fatos geradores ocorridos e que são, de rigor, os que exteriorizam a aquisição de cada disponibilidade econômica ou jurídica. Não me detenho a analisar os arts. 116 e 117 e as expressões econômicas ou jurídica por já desta matéria ter tratado no estudo para o Caderno n. 11 de *Pesquisas Tributárias*, Ed. CEEU/Resenha Tributária, às p. 261/293. Em outras palavras, a cada aquisição de disponibilidade econômica há a ocorrência de fato gerador de imposto sobre a renda, cuja apuração o art. 51 determinou que se faça por estimativa.

Se a estimativa, todavia, implicasse um sistema rígido, passível de gerar a incidência sobre uma "não disponibilidade adquirida" — obrigando a pessoa jurídica, mesmo sem ter lucro, a recolher, o "imposto" pretendido — claramente, o sistema esbarraria no disposto no art. 114 do CTN, que, além de exigir a lei necessária, obriga a explicação suficiente para que o perfil inextensível do fato gerador seja apresentado. À falta de mecanismos propiciatórios de adaptação, a lei seria necessária, mas não suficiente para conformar o fato gerador do referido imposto, conforme definido no art. 43 do CTN assim redigido:

"O imposto, de competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, *tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior" (grifos meus).

Ocorre, todavia, que o § 2º, letra "c", do referido art. 51, outorga ao contribuinte o direito de definir o *quantum debeatur*, à luz do lucro do período, com o que só pagará se realmente entender que deva imposto, por força de aquisições de disponibilidades econômicas que ocorreram.

Em nenhum momento, haverá incidência do tributo sobre "não aquisições de disponibilidades econômicas", possuindo o sistema mecanismo adequado para que se pague o tributo à medida que se adquiram as disponibilidades, cabendo ao contribuinte, por seus controles internos e contábeis, definir o nível do pagamento para que não pague tributo sobre renda que não auferiu.

Entendo, pois, que o sistema adota, claramente, o mecanismo de bases correntes, de resto, a meu ver, o único compatível com os princípios que regem o direito tributário plasmado na Constituição Federal.

Não há que se falar em antecipação, pois cabe ao contribuinte definir se recolherá ou não o tributo, à luz de suas aquisições, com o que considero, rigorosamente, constitucional o art. 51 do projeto do governo.

Respondo, pois, de forma sintética às três questões:

1) Sim.
2) Não.
3) Sim.

S.M.J.

Ives Gandra da Silva Martins — Professor Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.