IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA — DUPLO REGIME — APLICAÇÕES FINANCEIRAS

— Juridicidade da Lei nº 8.541, de 28 de dezembro de 1992 que instituiu regimes distintos de tributação sobre aplicações financeiras e lucros.

Ministério da Fazenda
Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
Parecer nº 461/93

DESPACHO DO MINISTRO
Em 25 de maio de 1993

INTERESSADO: PROCURADOR-REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL/ SÃO PAULO — ASSUNTO: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. A juridicidade da Lei nº 8. 541, de 23.12.92, no que concerne à previsão dois regimes distintos e apartados para tipos de fatos geradores diversos — a tributação dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras e a tributação dos lucros obtidos face à operacionalidade das pessoas jurídicas. DESPACHO: Aprovo o Parecer PGFN/CRJN/Nº 461/93, da lavra do Procurador Judicial da Fazenda Nacional Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, que demonstra, à saciedade, a juridicidade dos preceitos dos arts. 29 e 36 da Lei nº 8.541/92. Publique-se, juntamente com o referido Parecer.

Clóvis Barros de Carvalho, Interino.

PARECER/PGFN/CRJN/Nº 461/IRPJ — A juridicidade da Lei nº 8.541, de 23.12.92, no que concerne à tributação dos rendimentos auferidos em aplicações financeiras em regime distinto e estanque da tributação dos lucros obtidos face à operacionalidade das pessoas jurídicas.

I

HISTÓRICO

O Sr. Procurador-Regional da Fazenda Nacional/SP Dr. Antônio José de Sousa Foz encaminha a esta Procuradoria-Geral cópia da petição inicial ajuizada por SANTA SOFIA ADMINISTRAÇÃO E INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA., onde é questionada a juridicidade da Lei nº 8.541, de 23.12.92, no

que tange à previsão de "dois regimes de tributação para as pessoas jurídicas, totalmente independentes entre si: um, para os resultados apurados nas atividades normais da empresa e outro para as receitas decorrentes de aplicações financeiras".

2. Concebe a Autora que o fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas só poderia ser complexivo, reputando-se ocorrido ao término do período previsto em lei, e que o momento de apuração da base de cálculo desse tributo seria aquele determinado em lei — agora o final de cada mês — e não episodicamente como pretende o guerreado artigo 36.

3. Aduz que, em face de, em sua declaração de rendimentos, constar prejuízos fiscais a compensar, do que resultaria um longo período sem se sujeitar ao pagamento do imposto de renda, a retenção da exação na fonte e em definitivo sobre suas aplicações financeiras constituiria em atentado aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco.

4. Em suma, advoga ser inconstitucional a ordenada segregação da tributação dos resultados obtidos em aplicações financeiras e dos lucros operacionais, não cabendo impedir-se a compensação de eventuais prejuízos operacionais com os ganhos auferidos em aplicações financeiras.

5. Devido a relevância da matéria, o expediente, *in tela*, foi enviado à Coordenadoria da Representação Judicial da Fazenda Nacional com o fito de elaboração de parecer sobre a juridicidade do art. 36 e do próprio art. 29, ambos da malsinada Lei nº 8.541/92, para que o mesmo possa servir de orientação e subsídio, tendo em vista aos casos futuros.

II

AS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO DOS ARTS. 36 e 29 DA LEI Nº 8.541/92

6. O "caput" do art. 36 da Lei nº 8.541/92, institui a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 30%, nos termos do art. 20, II, da Lei nº 8.383/91, sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, inclusive isentas, em aplicações financeiras de renda fixa (CDB, RDB, Fundos de Renda Fixa, etc.) iniciadas a partir de 1º de janeiro de 1993.

7. Ressalte-se que, no caso de pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real, incluída a isenta, a tributação já era definitiva, vedada, pois, a compensação na declaração de ajuste anual, *ex vi* do preceito do art. 36, II, da Lei nº 8.383/91.

8. Cabe destacar que a profunda alteração introduzida pela questionada norma se direciona às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, que, até 31 de dezembro de 1992, ficavam exoneradas da retenção sobre aplicações de renda fixa na hipótese de preenchimento das condições do revogado art. 24 da Lei nº 8.383/91, mas, mesmo que viessem a ser tributadas, por força do art. 36, I, da Lei nº 8.383/91, o recolhimento do imposto era tido como antecipação do devido na declaração, enquanto que agora a tributação é definitiva, exclusiva na fonte em separado da tributação do gravame, em baixa, referente ao lucro operacional.

9. Cumpre, ainda, realçar que, como a exação, em comento, não pode ser compensada, a sua base de cálculo deve ser excluída do lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, nos termos do "caput" e § 1º, do art. 36, da Lei nº 8.541, de 23.12.92, uma vez que o imposto incide separadamente, no caso de ocorrência de lucros auferidos em operações financeiras.

10. Ademais, saliente-se que a impossibilidade de dedução do imposto retido na fonte lançado como despesa (§ 4º, do art. 36, da Lei nº 8.541/92), decorre da norma do § 2º, do art. 7º, da Lei nº 8.541, segundo a qual "Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto sobre a renda de que for sujeito passivo...".

11. Encime-se, no que respeita às normas do art. 36 desta Lei, dizendo que, como preceitua o seu § 7º, a forma de tributação sobre as aplicações em Fundo de Aplicação Financeira — FAF — não foi tocada, permanecendo essas aplicações submetidas à tributação na fonte à alíquota de 0,5% sobre o ren-

dimento bruto apropriado diariamente ao quolista.

12. Quanto às normas do art. 29 da Lei, em comento, vale relevar que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real passam a ter os seus ganhos líquidos em operações de renda variável, a partir de 1º de janeiro de 1993, segregados dos resultados operacionais e tributados à parte.

13. Já em relação às demais pessoas jurídicas, a inovação consiste no prazo de recolhimento do gravame, que passa a ser mensal.

14. Insta esclarecer que, nos casos previstos neste preceptivo, não se trata de retenção do imposto na fonte, visto que o "caput", do art. 29, da Lei nº 8.541/92, refere-se ao "pagamento do imposto sobre a renda" pela própria pessoa jurídica que auferir os ganhos líquidos em operações nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas.

15. Ademais, o inciso IV, do § 5º, do dispositivo legal, *in examine*, diz que o imposto será pago até o último dia útil do mês subseqüente ao da apuração.

16. O resultado decorrente das operações de que trata este artigo passa a ser apurado mensalmente e, se positivo (ganho líquido), será tributado em separado, devendo ser excluído para efeito de determinação no lucro real; se negativo (perda líquida), será indedutível para efeito de determinação do lucro real, admitida sua compensação, corrigido monetariamente pela variação da UFIR diária, com os resultados positivos da mesma natureza em meses subseqüentes (art. 29, § 4º).

17. Por fim, resta ressaltar que o imposto, de que trata o comentado artigo, é definitivo, não podendo ser compensado com o imposto sobre a renda apurado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, e indedutível na apuração do lucro real (art. 29, § 5º, incisos I e II).

III

A JURIDICIDADE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO CONCERNENTE A INSTITUIÇÃO DE DOIS REGIMES DISTINTOS E APARTADOS PARA TIPOS DE FATOS GERADORES DIVERSOS

18. De início, apresenta-se oportuno a transcrição de trechos da monografia de nossa lavra sobre o "IRPJ — Lei nº 8.383, de 30.12.91", publicada in *Suplemento Tributário* nº 16/93, Editora LTr, São Paulo, 1993, ps. 127 a 128, que se adaptam perfeitamente ao caso *in tela*:

"O art. 153, III, da Constituição Federal atribui competência tributária plena para a União legislar sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

No uso deste poder, a União, no que concerne ao imposto de renda das pessoas jurídicas, pode, através de lei ordinária, dispor sobre o período de apuração e, conseqüentemente, determinar o respectivo fato gerador, bases de cálculo, o sujeito passivo, as alíquotas, obrigações acessórias, tudo, aliás, como autoriza o art. 97 do Código Tributário Nacional.

A propósito, como leciona CARLOS MAXIMILIANO, no seu clássico 'Hermenêutica e Aplicação do Direito', 11ª ed., RJ, Forense, 1991, p. 312: 'Quando a Constituição confere poder real ou prescreve dever, franqueia também, implicitamente, todos os poderes particulares, necessários para o exercício de um ou cumprimento de outro. É força não seja a lei fundamental casuística, não desça a minúcias, catalogando poderes especiais, esmerilhando providências. Seja atendida inteligentemente: se teve em mira os fins, forneceu meios para os atingir.

O art. 146, III, da Lei Suprema, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, a obrigação, lançamento e crédito tributário.

Contudo, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, in 'Curso de Direito Constitucional Tributário', 3ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 1991, p. 397, leciona que 'o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente , não dá margem a dúvidas: a competência para editar

normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos...'.

Assim, observadas as vedações de cobrança do imposto em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência que o houver instituído ou aumentado (princípio da irretroatividade da lei tributária — art. 150, III, 'a', da CF), de cobrança do imposto no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou majorou (princípio da anterioridade tributária — art. 150, III, 'b', da CF), de aplicação da lei retroativa com descuramento ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito (art. 50, XXXVI, da CF), inexiste na Carta Magna qualquer obstáculo a que lei ordinária federal fixe o regime de tributação dos lucros das pessoas jurídicas, seja ele em bases mensais, semestrais ou anuais.

(...)

Outrossim, no plano do Código Tributário Nacional inexiste qualquer óbice.

19. Com efeito, a análise de algumas normas constantes do Código Tributário Nacional conduz a essa conclusão, tendo-se em mente que a exigência essencial e indispensável é quanto a ocorrência da disponibilidade econômica e jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, como pressuposto fático material, para que seja considerado existente o fato gerador do imposto de renda e seja este cobrado.

20. Desde que considere a efetiva aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, e nunca antes desse fato, nada pode ser oposto contra a lei ordinária federal no que respeita à fixação por parte dela de quando o fato gerador do imposto de renda pode ser considerado ocorrido, ou no que concerne à definição legal do regime da tributação dos rendimentos em bases mensais, coincidentes com a aquisição isolada de cada rendimento, semestrais ou anuais.

21. Insta notar que o art. 43 do C. T. N. contém tipos de fatos geradores diversos, referentes às diversas aquisições de disponibilidade de renda e proventos.

22. De fato, recorde-se que o fato imponível do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza apresenta-se de quatro espécies distintas de aquisição, vale dizer: o produto do capital, o produto do trabalho, o produto da combinação de ambos e o produto dos proventos, isto é, os demais acréscimos patrimoniais de qualquer natureza que não se comportem no conceito de renda, como, por exemplo, a doação.

23. Aduza-se ao art. 43 do C. T. N., o dispositivo do art. 114, no sentido de que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e do § 2º, do art. 144, ambos do mesmo Diploma Legal, segundo o qual os impostos podem ser lançados por períodos certos de tempo e a lei pode estabelecer expressamente a data em que o fato gerador deva considerar-se ocorrido, para fins de que a lei disciplinadora da respectiva obrigação tributária seja aquela vigente na data assim fixada legalmente. Junte-se a essas normas o art. 117 do C. T. N., que regula a interferência de condições suspensivas e resolutivas sobre ocorrência de fatos geradores que constituam em situações jurídicas.

24. Assim, diante de espécies distintas de fatos geradores do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nada há, em nível constitucional ou de lei complementar, que venha obstacularizar a adoção por parte da Lei nº 8.541, de 23.12.92, de regimes distintos concernentes às diversas aquisições de disponibilidade.

25. Ressalte-se que o regime jurídico dos rendimentos de aplicações financeiras corresponde a aquisições de disponibilidade do produto do capital. A seu turno, o regime jurídico dos lucros das atividades normais das empresas diz respeito à conjugação do produto do capital e do trabalho.

26. Destarte, é perfeitamente constitucional e legal que lei ordinária federal fixe regimes de tributação diversos e estanques para o mesmo sujeito passivo produtor de fatos geradores de natureza distinta, aquisições diferentes de disponibilidade de renda.

27. Também, nem a Constituição, nem o Código Tributário Nacional vedam que lei ordinária federal considere ocorrido o fato gerador no momento exato e real da aquisição por parte da pessoa jurídica de cada disponibilidade isolada de renda, decorrentes de aplicações financeiras, repisando-se que o imposto é cobrado a partir da ocorrência do fato imponível, nunca antes dele.

28. Neste ponto, assevere-se que não há qualquer desarmonia ou incompatibilidade entre o art. 36 da Lei nº 8.541/92, que determina o recolhimento do imposto de renda na fonte e definitivo sobre as aplicações financeiras de renda fixa das pessoas jurídicas, considerando existente o fato gerador no momento da real aquisição da disponibilidade, com os arts. 1º e 2º, do mesmo Diploma Legal, que estabelece que o fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas ocorre no final de cada mês, isto, porque o preceptivo do art. 36 representa, em face de sua especificidade, uma simples exceção a regra geral, sendo a normas supra citadas perfeitamente conciliáveis.

29. Aliás, transcreve-se o magistério do jurista CARLOS MAXIMILIANO, em obra já citada: "A lei geralmente não contém disposições contraditórias ou incompatíveis entre si, mas regras aparentemente antinômicas há sempre um nexo que as concilia."

30. Insta asseverar, que, como a União está exercendo a sua competência tributária, instituindo, por lei, regimes distintos e segregados para fatos geradores diversos, não tem, pois, o sujeito passivo direito de insurgir-se contra tal poder de tributação, nem, portanto, direito adquirido ou fato jurídico perfeito que lhe garantam a vedada compensação dos resultados auferidos em operações financeiras com o eventual prejuízo de pessoa jurídica por força de sua operacionalidade.

31. Esclareça-se que a faculdade de compensação, que já era anteriormente prevista, de prejuízos com lucros referentes a resultados obtidos face a operacionalidade das empresas, permanece.

32. Por outro lado, tanto o art. 36 como o art. 29, ambos da Lei nº 8.541, de 23.12.92, se dirigem a resultados das operações financeiras realizadas a partir de 1º de janeiro de 1993 tendo sido, pois, observadas as vedações de cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que a instituiu ou aumentou (princípio da anterioridade tributária — art. 150, III, "b", da CF), de cobrança do imposto em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o houver instituído ou aumentado (princípio da irretroatividade da lei tributária art. 150, III, "a", da CF), bem como colimada a garantia de que a lei não prejudicará o fato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, CF).

33. Ademais, o fato de empresas investirem na ciranda financeira, em aplicações de renda fixa e nos mercados especulativos de renda variável, demonstra a capacidade contributiva dessas pessoas jurídicas de serem submetidas ao imposto, sendo legitimo considerar que elas devem possuir, ainda, recursos suficientes para suas atividades produtivas.

34. Por outro lado, mostra-se supreendente o fato de empresas que vêm apresentando prejuízos em seus balancetes mensais e em balanços anuais, decorrentes de suas atividades normais, por longos períodos, ainda, não tenham sofrido concordata ou mesmo a declaração de falência, o que autoriza a Receita Federal suspeitar de existência de sonegação fiscal nesses casos.

35. Quanto à observância do princípio da capacidade contributiva pelo novo tratamento tributário adotado pela Lei nº 8.541, de 23.12.82, especialmente, pelos seus arts. 36 e 29, devo acrescentar que em monografia intitulada "Isenção-Microempresas" publicada na Revista de Direito Tributário nº 53, julho-setembro de 1990, Editora Revista dos Tribunais Ltda., São Paulo, ps. 182 a 183, tive o ensejo do comentar que "este princípio deve ser considerado obedecido, quando a Administração tributária acolhendo a faculdade prevista no art. 145, § 1º, segunda parte, do Estatuto Político, e, nos termos da lei, investiga o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, e determina a real capacidade contributiva destes, sendo lícito, também, ao Fisco, através desses fatos signo-presuntivos de renda, patrimônio e atividade

econômica, presumir a idoneidade econômica da pessoa de contribuir para a coletividade...".

36. Quanto à afetividade desse princípio, prossegui, no referido artigo, transcrevendo a lição do Professor de Direito Tributário das Faculdades de Direito das Universidades de São Paulo e Católica de São Paulo EDUARDO D. BOTALLO, pinçada de trechos de lúcida monografia intitulada "Capacidade Contributiva", publicada na RD Tributário 47/239, SP, Ed. RT, *verbis*:

"Em princípio a capacidade contributiva é uma regra que deve vincular o legislador ordinário e não o juiz. E não compete ao juiz deixar de aplicar a regra tributária, levando em consideração a situação individual de cada contribuinte. Em outras palavras, mesmo que o juiz reconheça que, no caso concreto, aquela aplicação da lei possa eventualmente significar uma negativa à capacidade contributiva individual de cada contribuinte, não obstante, ele deverá propiciar plena aplicabilidade à regra tributária, desde que essa regra tenha sido eleita com respeito a esses fatos signo — presuntivos de renda, de patrimônio, de atividade econômica, acima do mínimo indispensável."

37. Quanto a suposta nódoa ao princípio da utilização do tributo como confisco, deve-se enfatizar que a União simplesmente utilizou o seu poder de tributar, conferido pela Constituição Federal, ao instituir dois sistemas de tributação, totalmente independentes entre si, para as pessoas jurídicas, como é adequado, diante da ocorrência de fatos geradores distintos, como os resultados auferidos nas atividades normais da empresa, que, como já comentamos, representa a conjugação do produto do capital e do trabalho, e as receitas oriundas pelas pessoas jurídicas em suas aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, que corresponde produto, apenas, do capital. Sendo assim, o ato conseqüente do regular uso da competência tributária não pode ser, evidentemente, taxado de confiscatório.

38. Como bem leciona o Ilustre Magistrado e Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO em palestra sobre os Princípios Constitucionais Tributários, publicada na "Revista de Direito Tributário" nº 48, abril-junho de 1989, SP, Ed. Revista dos Tribunais, p. 76: "O princípio do não confisco significa, em última análise, que a tributação não pode ser tanta que absolva a coisa ou renda, porque isso significa absolver a própria fonte da tributação. Se eu ganho 100 milhões e devo pagar 100 milhões eu fico confiscado. Se eu tenho uma propriedade imobiliária que vale 10 milhões e o imposto é de 10 milhões, eu fico confiscado através de tributos. Na verdade, o confisco tributário significa essa absorção tributária do patrimônio ou renda."

39. Nos casos dos arts. 36 e 29, da Lei nº 8.541/92, os resultados obtidos nas aplicações financeiras de papéis, como CDB, RDB, Debênture etc. e de Fundos de Renda Fixa sofrem a incidência da alíquota de 30% sobre o rendimento real; já, nos Fundos de Aplicação Financeira a alíquota é de 5% sobre o rendimento bruto apropriado diariamente ao quotista; no "Daytrade" de Renda Fixa a alíquota é de 30% sobre o rendimento bruto; nos Fundos Mútuos de Ações, Clubes de Investimento, Plano de Poupança e Investimento PAIT e outros fundos da espécie a alíquota é a de 25% sobre o rendimento real; por sua vez, as receitas obtidas nas aplicações de rendas variáveis sofrem a incidência da alíquota de 25% sobre ganhos líquidos.

40. Destarte, não há, no caso, dano algum aos princípios constitucionais tributários do não confisco e da capacidade contributiva por parte do tratamento tributário adotado pelos acoimados preceitos legais.

IV

CONCLUSÃO

41. Diante de todo o exposto, podemos concluir pela cabal juridicidade do tratamento fiscal previsto pela Lei nº 8.541, de 23.12.92, especialmente, pelos seus arts. 36 e 29.

É o parecer.

À consideração superior.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 18 de maio de 1993.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Procurador Judicial da Fazenda Nacional.

De acordo.

À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 18 de maio de 1993.

Elinor de Pina Dias, Coordenadora da Representação Judicial da Fazenda Nacional.

De acordo.

Submeta-se à elevada apreciação do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 18 de maio de 1993.

Edgard Lincoln de Proença Rosa, Procurador-Geral da Fazenda Nacional.