



REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

JANEIRO MARÇO 1993 • ANO 30 • Nº 117

IRPJ - Lei n.º 8.383, de 30-12-91

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO
Procurador Judicial da Procuradoria-Geral da
Fazenda Nacional. Advogado em Brasília.

SUMÁRIO

1. *Introdução.* 2. *Controvérsia sobre a publicação da Lei nº 8.383/91.* 3. *Sistemática legal.* 4. *A Constitucionalidade do questionado Diploma Legal.* 5. *Conclusão.*

1. *Introdução*

Muito se tem questionado acerca da constitucionalidade da incidência das alterações emanadas pela Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no que respeita tanto aos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 1991, como até mesmo aos fatos geradores a suceder a partir de 31 de janeiro de 1992.

Alguns tributaristas e contribuintes alegam que preceitos do supracitado Diploma Legal teriam descurado os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária e a proteção ao fato jurídico perfeito.

Concebem, então, que as pessoas jurídicas deveriam ser eximidos de realização de balancetes trintídios, de pagamento mensal do Imposto de Renda e, ainda, da indexação do gravame em UFIR's.

2. *Controvérsia acerca da publicação da Lei n.º 8.383/91*

A justificativa para a alegação de lesão aos preceptivos dos arts. 5.º, XXXVI, e 150, III, *a* e *b*, ambos da Constituição Federal, por parte da

Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, reside, unicamente, na acintosa controvérsia de que o acoimado Diploma Legal só poderia ser tido como publicado em 2 de janeiro de 1992.

Asseveram que, embora a Lei n.º 8.383, de 30-12-91, conste publicada no *DOU* de 31-12-91, teria sido impossível sua circulação naquele dia, uma vez que o expediente da Imprensa Nacional teria se encerrado às 18 horas; assim, o propalado *Diário Oficial* somente teria circulado no dia 2 de janeiro de 1992, “quando pôde ser distribuído aos contribuintes”.

De logo, impende de esclarecer que, em 31-12-91, foram publicadas, em função da quantidade de artigos nelas contidos, duas edições do *Diário Oficial da União*: a de n.º 253 e a de n.º 253-A.

Do Sumário do n.º 253 do *DOU* de 31 de dezembro de 1991, verifica-se que a Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, editada às fls números 31138/31146, nele se encontra.

O *Diário Oficial da União*, de n.º 253-A, tem como ato inicial a Lei n.º 8.384, também de 30-12-91, na pág. 31153.

Para estabelecer a verdade, basta transcrevermos trechos da declaração expedida pela Imprensa Nacional, subscrita por seu Diretor-Geral, em resposta a requerimento por nós formulado, *ad litteram*:

“Declaro, para os devidos fins, e atendendo solicitação do Doutor OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO — Procurador da Fazenda Nacional, que:

— o *Diário Oficial da União*, Seção I, do dia trinta e um de dezembro de um mil novecentos e noventa e um que dentre outros publicou o texto da Lei n.º 8.383/91 e Lei Complementar n.º 70/91, foi colocado em circulação no mesmo dia, encontrando-se disponível para comercialização na Seção de Vendas deste órgão, por meio de funcionários do setor, a partir das vinte horas e quarenta e cinco minutos até às vinte e quatro horas;

— o *Diário Oficial da União* foi retirado das dependências deste órgão, a partir das vinte horas e quarenta e cinco minutos, por todas as emissoras de televisão que noticiaram e apresentaram, ao vivo, naquele mesmo dia, um exemplar do referido jornal: *TV Nacional, TVS, Rede Globo*, naquela oportunidade, foi noticiado que os interessados na aquisição do *DOU* poderiam se dirigir à Imprensa Nacional que encontrava-se de plantão, até a meia-noite. Este órgão dispõe de gravações dessas matérias. Além

disso, foi remetido exemplares à Presidência da República e ao Ministério da Justiça, tendo sido registrado vendas e distribuições de exemplares.

.....

Brasília, 24 de julho de 1992.

Enio Tavares da Rosa, Diretor-Geral da Imprensa Nacional.”

Ora, como restou comprovado, a Lei n.º 8.383, de 30-12-91, foi publicada no *DOU* n.º 253, de 31-12-91, tendo sido esta edição colocada em circulação no mesmo dia, tendo sucedido vendas e distribuições de exemplares; assim, insofismavelmente, está assegurada a vigência da acoimada lei em 31 de dezembro de 1991.

Aduza-se que o art. 101 do Código Tributário Nacional dispõe que, em regra, a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.

A ab-rogada Lei de Introdução ao Código Civil, em função da vastidão do País e das dificuldades de comunicação da época, estabelecia o sistema do prazo progressivo, isto é, tornava-se a lei obrigatória em momentos distintos, nas diversas partes do território nacional em função de sua distância relativamente à Capital Federal.

A vigente Lei de Introdução (Decreto-Lei n.º 4.567, de 4-9-42) perfilha, ao contrário, o início da obrigatoriedade sob a égide do princípio do prazo único ou simultâneo, dispondo o seu art. 1.º que, salvo disposição em contrário, a lei começa a vigorar, simultaneamente em todo território nacional, 45 dias depois de sua publicação.

A maioria dos Diplomas Legais determina o início da vigência no dia de sua publicação.

Uma vez oficialmente publicada, a lei está em vigor, obrigando a todos, podendo incidir, ou seja, ser aplicada, bastando, para tanto, que se materialize o seu suporte fático.

Portanto, no Brasil, a publicação se realiza através do *Diário Oficial*, em que o texto da lei vem estampado, gerando a presunção de conhecimento *erga omnes*.

Aliás, antigos juristas já proclamaram que o conhecimento da lei constitui *praesumptio iuris et de iure*, ou mesmo advém da *fiction iuris*, decorrente da publicação da lei.

Neste ponto, cabe transcrever o magistério de CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, in *Instituições de Direito Civil*, volume I, 5.ª ed., Rio

de Janeiro, 1976, pág. 116, acerca do princípio da obrigatoriedade das leis oficialmente publicadas, vale repisar, em vigor, *ipsis verbis*:

“Os juristas modernos preferiram encarar a realidade e focalizar o problema à luz da verdade objetiva. A lei é obrigatória, a lei tem que ser obedecida, não por motivo de um conhecimento presumido ou ficto, mas para que seja possível a convivência social. A lei é obrigatória por uma razão de interesse da própria vida social organizada. Quando a Lei de Introdução ao Código Civil declara que ninguém se escusa de cumprir a lei, sob a alegação de que não a conhece, está pura e simplesmente proclamando o princípio de que ela é obrigatória para todos, ainda para aqueles que efetivamente a ignoram. O interesse da segurança jurídica, como acentua FERRARA, impõe e exige este sacrifício, que não é menor nem mais suave, se se parte da falsa presunção de conhecimento. Partindo deste cânon, que é fundamental, e que se inspira em uma razão, de conveniência, institui-se o princípio da obrigatoriedade em termos realistas. A lei é obrigatória, deve ser cumprida, tem de ser obedecida por todos, cultos ou incultos, conheçam ou desconheçam os seus dispositivos, porque assim o exigem razões mais altas de interesse público. Pelo mesmo fundamento é inacolhível a escusativa de sua ignorância...”

Contudo, o que importa reconhecer é que, evidentemente, a vigente Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro não pretendeu que a obrigatoriedade de um determinado diploma legal, devidamente publicado, com os exemplares do respectivo *Diário Oficial* tendo sido colocado à disposição dos interessados para comercialização na repartição própria na Capital Federal, somente se iniciaria a partir da remessa dos referidos exemplares para os seus assinantes, por parte da ECT, nos vários locais do País.

Neste capítulo, cabe, apenas, adiantar que, como na realidade, a Lei n.º 8.383, de 30-12-91, foi publicada, e, portanto, entrou em vigor no dia 31-12-91, tendo, efetivamente, a edição do *DOU* que a continha tido circulado neste mesmo dia, não há de se falar em lesão aos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária — mesmo porque seus malsinados preceitos não trazem instituição de tributo novo ou aumento de tributo —, nem de dano ao direito adquirido ou ao ato jurídico perfeito, mesmo em relação ao fato gerador que ocorreu no último momento do ano-base de 1991, recordando-se que o verbete da Súmula n.º 584 do Supremo Tribunal Federal, perfeitamente compatível ao caso, é no sentido de que “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que se deve ser apresentada a declaração”.

3. Sistemática legal

A Lei n.º 8.383, de 30-12-91, nos seus artigos 38 a 51 e em alguns preceitos das Disposições Finais e Transitórias, traz importantes alterações no tratamento fiscal do imposto de renda das pessoas jurídicas, destacando-se, além da indexação em UFIR, o estabelecimento, em regra, da apuração e pagamento do gravame no regime de base correntes com incidência mensal do imposto.

Transcrevam-se alguns dos supracitados preceptivos legais:

“Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

§ 2.º A base de cálculo do imposto será convertida em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do mês a que corresponder.

§ 3.º O imposto devido será calculado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo expressa em UFIR.

§ 4.º Do imposto apurado na forma do parágrafo anterior a pessoa jurídica poderá diminuir:

a) os incentivos fiscais de dedução do imposto devido, podendo o valor excedente ser compensado nos meses subsequentes, observados os limites e prazos fixados na legislação específica;

b) os incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração apurado mensalmente;

c) o imposto de renda retido na fonte sobre receitas computadas na base de cálculo do imposto.

§ 5.º Os valores de que tratam as alíneas do parágrafo anterior serão convertidos em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do mês a que corresponderem.

§ 6.º O saldo do imposto devido em cada mês será pago até o último dia útil do mês subseqüente.

§ 7.º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

§ 8.º Para efeito de compensação, o prejuízo será corrigido monetariamente com base na variação acumulada da UFIR diária.

§ 9.º Os resultados apurados em cada mês serão corrigidos monetariamente (Lei n.º 8.200, de 1991).

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subseqüente do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

I — nos meses de janeiro a abril, o imposto estimado corresponderá, em cada mês, a um duodécimo de imposto e adicional apurados em balanço ou balancete anual levantado em 31 de dezembro do ano anterior ou, na inexistência deste, a um sexto do imposto e adicional apurados no balanço ou balancete semestral levantado em 30 de junho do ano anterior;

II — nos meses de maio a agosto, o imposto estimado corresponderá, em cada mês, a um duodécimo do imposto e adicional apurados no balanço anual de 31 de dezembro do ano anterior;

III — nos meses de setembro a dezembro, o imposto estimado corresponderá, em cada mês, a um sexto do imposto e adicional apurados em balanço ou balancete semestral levantado em 30 de junho do ano em curso.

§ 1.º A opção será efetuada na data do pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro e só poderá ser alterada em relação ao imposto referente aos meses do ano subseqüente.

§ 2.º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 3.º O imposto apurado nos balanços ou balancetes será convertido em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do mês a que se referir.

§ 4.º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos computados na determinação do lucro real poderá ser deduzido do imposto estimado de cada mês.

§ 5.º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:

a) paga em quota única, até à data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente.

Art. 40. Poderá optar pela tributação com base no lucro presumido a pessoa jurídica cuja receita bruta total (operacional somada à não-operacional) tenha sido igual ou inferior a trezentos mil UFIR no mês da opção ou a três milhões e seiscentas mil UFIR no ano anterior, ressalvado o disposto no § 1.º

§ 1.º Não poderá optar pela tributação com base no lucro presumido a pessoa jurídica cujo lucro, no ano anterior, tenha sido submetido ao adicional de que trata o art. 25 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985.

§ 2.º A opção pela tributação com base no lucro presumido será efetuada no mês de janeiro ou no mês de início das atividades da pessoa jurídica e só poderá ser alterada a partir de janeiro do ano seguinte.

§ 3.º Os eventuais excessos de receita bruta verificados em meses subsequentes àquele em que houver sido exercida a opção não implicará modificação do regime de tributação dentro do mesmo ano.

§ 4.º O limite da receita bruta será calculado tomando-se por base as receitas mensais, divididas pelos valores da UFIR nos meses correspondentes.

§ 5.º Verificada, durante o ano-calendário, receita bruta superior a três milhões e seiscentas mil UFIR, a pessoa jurídica passará, no ano subsequente, a ser tributada com base no lucro real.

§ 6.º O limite de que trata o parágrafo anterior será proporcional ao número de meses de funcionamento da pessoa jurídica durante o ano em que iniciar suas atividades.

§ 7.º O lucro presumido será determinado mediante a aplicação dos seguintes percentuais:

a) trinta por cento da receita bruta da prestação de serviços; e

b) três inteiros e cinco décimos por cento da receita bruta das demais atividades.

§ 8.º O lucro presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, será convertido em quantidade de UFIR pelo valor diário desta no último dia do mês a que corresponder.

§ 9.º O imposto será calculado sobre o valor mensal do lucro presumido expresso em quantidade de UFIR.

§ 10. O imposto e a contribuição social (Lei n.º 7.689, de 1988), apurados em cada mês, serão pagos até o último dia útil do mês subsequente.

.....

Art. 41. A tributação com base no lucro arbitrado somente será admitida em caso de lançamento de ofício, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1.º O lucro arbitrado e a contribuição social serão apurados mensalmente.

.....

§ 3.º A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado será devida mensalmente.

Art. 42. O limite da receita bruta anual previsto para a isenção das microempresas (Lei n.º 7.256, de 27 de novembro de 1984) passa a ser de noventa e seis mil UFIR.

§ 1.º O limite da receita bruta será calculado tomando-se por base as receitas mensais, divididas pelos valores da UFIR vigente nos meses correspondentes.

.....

§ 4.º O imposto de que trata o parágrafo anterior, convertido em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês em

que o rendimento tiver sido pago, poderá ser compensado com o devido na declaração de ajuste anual do beneficiário.

Art. 43. As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, nos seguintes prazos:

I — até o último dia útil do mês de março, as tributadas com base no lucro presumido;

II — até o último dia do mês de abril, as tributadas com base no lucro real;

III — até o último dia do mês de junho, as demais.

Parágrafo único. Os resultados mensais serão apurados, ainda que a pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento do imposto e adicional referido no art. 39.

Art. 46. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão depreciar, em vinte e quatro quotas mensais, o custo de aquisição ou construção de máquinas e equipamentos novos, adquiridos entre 1.º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1993, utilizados em processo industrial da adquirente.

§ 1.º A parcela da depreciação acelerada que exceder à depreciação normal constituirá exclusão do lucro líquido e será escriturada no livro de apuração do lucro real.

§ 2.º O total da depreciação acumulada, incluída a normal e a parcela excedente, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, corrigido monetariamente.

§ 3.º A partir do mês em que for atingido o limite de que trata o parágrafo anterior, a depreciação normal, corrigida monetariamente, registrada na escrituração comercial, deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinar o lucro real.

§ 4.º Para efeito do disposto nos §§ 2.º e 3.º deste artigo, a conta de depreciação excedente à normal, registrada no livro de apuração do lucro real, será corrigida monetariamente.

§ 5.º As disposições contidas neste artigo aplicam-se às máquinas e equipamentos objeto de contratos de arrendamento mercantil.

Art. 47. Desde que autorizada pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, a pessoa jurídica tributada com

base no lucro real poderá deduzir como despesa operacional o custo de construções e benfeitorias realizadas, com a aprovação do órgão governamental competente, em bens públicos de uso comum ou vinculados a serviços públicos ou utilidade pública.

.....
Art. 51. Os balanços ou balancetes referidos nesta Lei deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais transcritos no *Diário Oficial* ou no Livro de Apuração do Lucro Real.

.....
Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1.º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2.º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; juros, a partir do primeiro dia subsequente.

.....
"Art. 62. O § 2.º do art. 11 e os arts. 13 e 14 da Lei n.º 8.218, de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 11.

§ 1.º

§ 2.º O Departamento da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados.

Art. 13. A não-apresentação dos arquivos ou sistemas até o trigésimo dia após o vencimento do prazo estabelecido implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação das penalidades previstas no artigo anterior.

Art. 14. A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.

Parágrafo único. A não-manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica."

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido cu a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1.º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2.º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3.º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

Art. 71. As pessoas jurídicas de que trata o art. 1.º do Decreto-Lei n.º 2.397, de 21 de dezembro de 1987, que preenchem os requisitos dos incisos I e II do art. 40, poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

Parágrafo único. Em caso de opção, a pessoa jurídica pagará o imposto correspondente ao ano-calendário de 1992, obedecendo ao disposto no art. 40, sem prejuízo do pagamento do imposto devido por seus sócios no exercício de 1992, ano-base de 1991.

Art. 79. O valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991, será convertido em quantidade de UFIR diária, segundo o valor desta no dia 1.º de janeiro de 1992.

Parágrafo único. Os impostos e a contribuição social, bem como cada duodécimo ou quota destes, serão reconvertidos em cruzeiros mediante a multiplicação da quantidade de UFIR diária pelo valor dela na data do pagamento.

Art. 89. As empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido deverão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988):

I — relativos ao período-base de 1991, nos prazos fixados na legislação em vigor, sem as modificações introduzidas por esta Lei;

II — a partir do ano-calendário de 1992, segundo o disposto no art. 40.

Art. 90. A pessoa jurídica que, no ano-calendário de 1991, tiver auferido receita bruta total igual ou inferior a um bilhão de cruzeiros optar pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário de 1992.

.....
Art. 97. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1992.”

4. A constitucionalidade do questionado *Diploma Legal*

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, à 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*, 11.ª 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 entendida inteligentemente: se teve em mira os fins, fornecem 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 tributários.

Contudo, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, in *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3.ª 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 autoridade tributária — art. 150, III, *b*, da CF), de aplicação de lei retroativa com descumprimento ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito (art. 5.º, XXXVI, da CF), inexistente 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 inexistente qualquer óbice.

De fato, nos termos do art. 43 do CTN, o imposto de renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim compreendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos, isto é, os demais acréscimos patrimoniais de qualquer natureza que não se comportem no conceito de renda.

De conformidade com o art. 105 da mesma Lei Complementar. “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”.

O aludido art. 116 do CTN dispõe que “salvo disposição legal em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos — tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”.

Recorde-se, ainda, que o § 2.º, do art. 144, do CTN, determina que, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, a respectiva lei detém competência para fixar expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Segundo AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, em obra denominada *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Ed. Revista dos Tribunais — SP, 1977:

“Instantâneos são os fatos geradores que ocorrem em um dado momento de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar

a uma relação obrigacional autônoma. Complexivos ou periódicos (*fattispecie continuativa, segundo Vanoni*) são os fatos geradores cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados”.

“Dentro dessa ordem de idéias é que será possível decidir, em direito intertemporal, se está em presença ou não de um caso de aplicação retroativa da lei tributária.

É que, tratando-se de fatos instantâneos, a alíquota a aplicar será aquela legalmente prevista à data da realização de cada fato gerador. Se, inversamente, se estiver em presença de um fato gerador complexivo, ocorrendo majoração da alíquota durante o curso da formação do fato gerador, a alíquota a aplicar é a legalmente prevista na data “em que se completa o respectivo ciclo de formação ou perfeição do fato” (chamada hipótese de Pseudo-Retroatividade).”

Portanto, impende acolher o critério jurídico que assimila o fato gerador do imposto de renda como complexo e periódico, pois se constitui de um conjunto de fatos, considerados pela lei num determinado período de tempo, que se completa, exatamente, com a exaustão desse espaço temporal. Enquanto não ocorra efetivamente a incidência, o fato gerador permanece pendente, ou seja, incorrido, e a lei que venha a ser editada antes desse termo final abrangerá, indubitavelmente, todos os fatos que se juntaram para constituir o fato gerador.

Destarte, o fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas, complexivo na sua gênese, se constituiu pela aquisição do lucro, apurado num certo lapso de tempo, que a lei ordinária estabelece.

Até 31 de dezembro de 1991, a sistemática de cálculo e cobrança do IRPJ baseava-se em um fato gerador anual, ocorrido à meia-noite do último dia de cada ano, tendo por base de cálculo o lucro apurado no ano-base correspondente ao ano-calendário findo na data da ocorrência do fato gerador (Lei n.º 7.450, de 23-12-85).

Como vimos nos transcritos artigos 35 e seguintes da focalizada Lei, a partir do mês de janeiro de 1992, o regime de tributação do IRPJ passa a ser mensal; assim o referido gravame passa a ser devido mensalmente, com base nos lucros auferidos em cada mês, significa dizer, após sucedido o fato gerador, devendo, em regra, as pessoas jurídicas apurar, rigorosamente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Algumas pessoas jurídicas poderão optar pela tributação calculada por estimativa (art. 39) e com base no lucro presumido (art. 40). Se satis-

fizerem os requisitos previstos pela Lei e não optarem, deverão, obrigatoriamente, apurar os resultados, mês a mês, através de balancetes. Já a tributação com base no lucro arbitrado será admitida no caso de lançamento de ofício, a ela se submetendo a pessoa jurídica que não mantém escrituração de conformidade com os preceitos legais, tudo em diapasão com o art. 44 do CTN.

Cumpra mencionar que a Portaria GM/MEFP/N.º 441, de 27-5-92 (DOU de 28-5-92), com sucedâneo no art. 94, parágrafo único, da Lei n.º 8.383, de 30-12-91, faculta às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, que optaram pelo cálculo do imposto por estimativa, a substituição da consolidação dos resultados mensais por consolidação de resultados semestrais no ano-calendário de 1992.

No que tange à indexação do IRPJ em UFIR, insta lembrar que a jurisprudência assente do Augusto Supremo Tribunal Federal, formada quando do exame da Lei n.º 4.357, de 16-7-64, que institui a correção monetária dos débitos fiscais, é no sentido de ser admitida a incidência imediata da atualização desses débitos, ainda que formados em período anterior que a instituiu, desde que calculada a partir da data de sua publicação.

Transcreve-se, a este respeito, o seguinte *Decisum* do STF, *verbis*:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 73.597 — ES
(Segunda Turma)

Relator: O Sr. Ministro Bilac Pinto.
Recorrente: Bousquet Auto Peças S.A.
Recorrido: Estado do Espírito Santo.

I. C. M.

1. Não há ilegalidade na cobrança do tributo por dois Estados, se num e noutro ocorrem fatos geradores distintos.
2. A lei instituidora da correção monetária tem eficácia imediata e incide, a partir de sua vigência, sobre todo e qualquer crédito tributário, ainda que constituído anteriormente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso.

Brasília, 5 de outubro de 1972. — Thompson Flores, Presidente. — Bilac Pinto, Relator." (RTJ n.º 63, p. 514.)

Impende recordar que o Pretório Excelso entendeu que a expressão *estar em vigor*, no texto do § 29, do art. 153, da Carta Política de 1967, significa ter sido publicada (RE n.º 85.829-SP, publ. in RTJ n.º 80, pp. 296 a 300).

Repita-se que o Egrégio Supremo Tribunal fixou o entendimento de que "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos de ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração". (Súmula n.º 584.)

Este critério jurídico vem sendo adotado, de forma mansa e pacífica, pela Corte Suprema, como demonstra a seguinte Ementa:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 104.259-RJ

(Segunda Turma)

Relator: O Sr. Ministro Cordeiro Guerra.

Recorrente: Fios e Cabos Plásticos do Brasil S.A.

Recorrida: União Federal

Imposto de Renda. Embora percebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos à tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir — jurisprudência substanciada na Súmula 584. RE não conhecido." (in RTJ n.º 115, p. 1.336.)

Como já restou demonstrado, a Lei n.º 8.383/91 foi publicada, com a circulação do *Diário Oficial* que a estampou no dia 31-12-91, passando a ter obrigatoriedade antes da meia-noite do dia 31-12-91, momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ referente ao ano-base de 1991, exercício de 1992, e, evidentemente, antes dos fatos geradores a sucederem a partir de 31 de janeiro de 1992, portanto, não há de se cogitar, no caso vertente, de lesão ao direito adquirido ou ao ato jurídico perfeito, nem de dano aos princípios constitucionais da tributação da anterioridade e da irretroatividade.

Neste ponto, insta enfrentarmos a interpretação do art. 97 da Lei n.º 8.383, de 30-12-91, que dispõe que ela "entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1992".

Impende esclarecer que, vigente a Lei em 31 de dezembro de 1991, data de sua publicação, não há de negar a sua aplicabilidade imediata,

desde a data supracitada, os seus efeitos é que se produzirão a partir de 1.º de janeiro de 1992.

De fato, somente no ano-calendário de 1992, os contribuintes deverão apresentar a declaração anual de rendimentos, indexar o resultado pela UFIR, e, em relação aos fatos ocorridos a partir de 31 de janeiro de 1992, apurar, ainda, a base de cálculo através de balancetes mensais ou semestrais, além de, só a partir do ano-calendário de 1992, será cobrado o IRPJ, tanto em relação aos fatos geradores verificados no último instante do ano civil de 1991, em que foram auferidos os correspondentes, como em relação aos fatos geradores a sucederem nos meses de 1992.

Essa exegese compatibiliza a norma do art. 97 com os dispositivos da Lei n.º 8.383/91, que prevêem comandos a serem aplicados sobre fatos sucedidos já em 31 de dezembro de 1991, como o art. 79, que determina que o valor do IRPJ real, presumido ou arbitrado, relativamente ao período-base de 1991, exercício financeiro de 1992, seja convertido em quantidade de UFIR diária, segundo o valor desta no dia 1.º de janeiro de 1992 e reconvertido em cruzeiros pelo valor da UFIR diária na data do pagamento.

Corroboram a nossa interpretação 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 nexa que as concilia". Destarte, para bem interpretar a Lei n.º 8.383/91 devemos conciliar o art. 97 com o art. 79.

Já dissemos que o princípio da irretroatividade veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

No caso em comento, mesmo o previsto no art. 79 da Lei n.º 8.383, de 30-12-91, o referido Diploma Legal entrou em vigor antes do início do fato gerador, a cobrança do imposto exige-se depois da ocorrência do fato gerador do gravame, e a atacada lei não instituiu, nem aumentou o imposto de renda das pessoas jurídicas, portanto, sem dúvida alguma, não há de se cogitar em descumprimento ao art. 150, III, a, da Lei Suprema.

Também não há de se perquirir acerca de desobservância ao art. 150, III, b, da Superlei, visto que este preceptivo veda cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, repise-se que a Lei n.º 8.383/91 e o art. 79, em exame, não instituiu, nem aumentou o IRPJ. Ademais, a cobrança da exação somente ocorrerá nos meses do ano-calendário seguinte ao do exercício financeiro do início da vigência da Lei questionada.

Ratifique-se, a propósito, que muito embora em termos econômicos pudesse ser admitido que um débito tributário de dinheiro (não indexado) seja inferior a um débito tributário de valor (indexado) e que a lei que transforma um débito de dinheiro em débito de valor estaria majorando tributo, a jurisprudência pátria é remansosa no sentido de que a indexação de débitos não representa acréscimo, mas, apenas, a reposição do poder aquisitivo da moeda.

De fato, essa técnica de atualização é insusceptível de gerar aumento real do valor do débito tributário. A correção monetária, por definição, restringe-se a corrigir o valor nominal da moeda, de forma a preservar o valor real do débito.

Transcreva-se a este respeito o pronunciamento do consagrado tributarista RUBENS GOMES DE SOUSA, no artigo intitulado "A inflação e o Direito Tributário", publicado na RDA n.º 96, p. 11, *ipsis verbis*:

"A correção monetária nada acrescenta às situações jurídicas definitivamente constituídas. Apenas repõe em sua condição original um dado financeiro variável em função das flutuações do valor real da moeda como instrumento legal de pagamento."

Aduza-se que as normas que instituem atualização monetária de débito tributário são, na verdade, de Direito Financeiro em prol do Fisco.

Arremate-se que a simples indexação do débito tributário em UFIR exclui a idéia de majoração do gravame, mesmo se adotado para corrigir o valor nominal da base de cálculo do imposto de renda. Aliás, o art. 97, § 2.º, do Código Tributário Nacional não deixa dúvida a este respeito: "não constitui majoração de tributo... a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo".

Por fim, cabe transcrever trecho do voto do Emérito Ministro MOREIRA ALVES, no julgamento da Representação de Inconstitucionalidade n.º 1.451-7-DF, sobre a definição de tributo do art. 3.º do CTN e da possibilidade da obrigação tributária configurar-se como obrigação de valor, *ad litteram*:

"... os tributaristas, as mais das vezes, evitam, em detrimento da clareza, enfrentar essa questão como se apresenta ela (transformação de obrigação de dinheiro em obrigação de valor), talvez porque partam do falso pressuposto de que a obrigação tributária não possa configurar-se como obrigação de valor por ser, por definição, obrigação de dinheiro. Pressuposto falso, porque a obrigação tributária, em verdade, é obrigação pecuniária."

ria (e não obrigação de dinheiro em contraposição à obrigação de valor), que tanto pode levar em consideração o valor nominal da moeda (e aí se terá a obrigação de dinheiro em sentido técnico) quanto o valor de aquisição dela (quando ocorrerá obrigação de valor em sentido técnico, numa das duas modalidades em que ela se apresenta: ou seja, a em que se deve uma quantidade de dinheiro sem sujeição a seu valor nominal). Por isso mesmo é que o art. 3.º do CTN caracteriza o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, o que devidamente desdobrado significa que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou toda prestação pecuniária compulsória cujo valor se possa exprimir em moeda, a traduzir, claramente, que a primeira parte diz respeito à dívida pecuniária pelo valor nominal (obrigação de dinheiro propriamente dita), e a segunda à dívida pecuniária pelo valor aquisitivo (dívida de valor em que se deve quantidade de dinheiro sem sujeição a seu valor nominal). E — como acentuei acima — talvez por partirem desse falso pressuposto, preferem usar, para chegar ao mesmo resultado, as equivocadas expressões *moeda de conta e moeda de pagamento*, como que para dar a impressão de que são moedas diversas, mas sempre moedas, embora se apremem em esclarecer que, na realidade, essas expressões exprimem duas funções distintas da moeda única (o *cruzado*, que, no caso, encarado pelo seu valor nominal, seria a *moeda de pagamento*; e que, focalizado pelo seu valor de aquisição *aferrível* pelo valor da OTN, seria a moeda de conta com o pseudônimo de OTN).” (in *RT* n.º 629, p. 237).

Destarte, a indexação do IRPJ em UFIR não está acarretando aumento de tributo, mas ocasiona simples atualização do montante devido, de modo a recompor o valor da exação ao mesmo nível da existente por ocasião da gênese da obrigação tributária.

A Lei n.º 8.383 reduziu o período-base a um mês; os lucros, assim como os prejuízos, passam a produzir efeitos de correção monetária mais cedo, já a partir do mês seguinte, porque este já se constitui em um período-base novo (art. 38, parágrafo 9.º).

Colime-se, outrossim, que o regime mensal da Lei n.º 8.383/91 não proporciona majoração do imposto, mas mera antecipação do seu recolhimento em relação ao sistema anual.

Os críticos da acoimada Lei fazem referência, para fortalecer os seus argumentos, ao precedente do art. 18 do Decreto-Lei n.º 2.323, de 26 de

fevereiro de 1987, declarado inconstitucional pelo Plenário do Pretório Augusto na R.I. n.º 1.451-7-DF (pub. in RT n.º 629, páginas 225 a 241).

Naquele caso, o art. 18 do Decreto-Lei n.º 2.323, de 26-2-87, publicado em 5 de março de 1987, pretendeu modificar a forma de pagamento do imposto de renda incidente sobre o lucro apurado pelas pessoas jurídicas em 31 de dezembro de 1986, data da ocorrência do fato gerador do gravame.

O fundamento do R. *Decisum* não foi o dano ao princípio da anterioridade da lei tributária, já que não se tratava de aumento de tributo, mas o descumprimento ao disposto no art. 153, § 3.º, da Constituição Federal revogada, que estabelecia que a lei não prejudicará o fato jurídico perfeito.

De fato, o Relator do feito, o Ministro MOREIRA ALVES, em seu voto, sustentou que o fato gerador do IRPJ ocorreu em 31-12-86, *ex vi* do disposto no art. 17 da Lei n.º 7.450/85, originando, em decorrência da legislação então vigente, uma dívida de dinheiro: assim, não poderia uma lei publicada posteriormente à ocorrência do fato gerador do tributo alcançar o fato jurídico perfeito, para alterar a natureza do débito (para débito de valor) de uma obrigação já definitivamente constituída.

Ora, enfatize-se que o caso do art. 18 do DL n.º 2.323 não guarda semelhança com o caso em comento, isto porque naquela ocasião o referido Diploma Legal foi publicado em março de 1987 para atingir o fato gerador exaurido em 31 de dezembro de 1986; a retroação, na hipótese, é incontestável.

Já no caso da Lei n.º 8.383, como procuramos comprovar, a questionada Lei foi publicada e passou a ter vigência no dia 31 de dezembro de 1991, para alcançar fatos geradores que ocorreriam no último instante dessa data ou a partir de 31 de janeiro de 1992, inexistindo, no caso, retroação.

5. Conclusão

Destarte, não há como recusar a aplicabilidade da Lei n.º 8.383/91, mesmo em relação aos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 1991, sendo certo que, tanto num caso como no outro, não se pode considerar a existência de aumento de tributo.

Diante de todo o exposto, concluo pela inexistência de qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade que tenha manchado o tratamento fiscal previsto na comentada Lei n.º 8.383, de 30-12-91.