

Parecer não atualizado

Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

PARECER JURÍDICO

Tributação de juros da ORTN ao portador, percebidas por pessoa jurídica. Exercícios de 1968 a 1976.

O Banco BETA S.A. formula a seguinte

CONSULTA

Desde os idos de 1967, o Banco Beta vem adquirindo Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, "ao portador", atraído, inclusive, pelas vantagens fiscais que o Governo Federal, através da legislação do Imposto de Renda, lhes assegurava.

Nos exercícios de 1968 (ano-base 1967) e 1969 (ano-base 1968), a fonte pagadora dos juros não reteve o imposto, motivo pelo qual o Banco Beta os ofereceu à tributação mediante retificação espontânea das suas declarações.

A partir de 1969, inclusive, a fonte pagadora (Banco do Brasil) passou a reter o imposto, como retém até hoje, à taxa de 6% sobre o valor dos juros pagos.

Assim, o Banco Beta, nos exercícios de 1970 (ano-base 1969), 1971 (ano-base 1970) e 1972 (ano-base 1971), procedeu da seguinte forma:

a) permitiu que os juros fossem tributados na fonte, a 6% (Lei nº 4.154, art. 30; Lei nº 4.862, art. 25, par. 1º; RIR/66, art. 301);

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

b) excluiu os juros do lucro real (Decreto-lei nº 5.844, art. 43, par. 2º; Lei nº 4.154, art. 30; RIR/66, art. 245, letra “d”);

c) deduziu do imposto apurado nas declarações daqueles exercícios (1970, 1971 e 1972), o valor dos impostos retidos na fonte.

Em 23.05.72, o Banco Beta formulou Consulta ao Fisco Federal, tendo a resposta julgado a Consulta ineficaz, com fundamento na existência do Parecer Normativo CST nº 41/71. Tal consulta, em grau de Recurso, depende ainda de julgamento.

A partir do exercício de 1973 (ano-base 1972), inclusive, até agora o Banco Beta vem procedendo tal como procedeu nos exercícios de 1972, 1971 e 1970, deixando, porém, de compensar o imposto de fonte com o de declaração, em virtude do decreto nº 71.622 de 29.12.72, que alterou o § 2º do art. 213. do RIR/66, de maneira a permitir tal benefício aos juros de debêntures de portador identificado, apenas.

Cumpre frisar que, mesmo após o advento do Decreto-Lei nº 1.338, de 23.07.74 e do atual RIR, a fonte pagadora continuou a reter o imposto sobre os juros, à taxa de 6%, e o Banco Beta a excluí-los do lucro real, assim procedendo por ocasião da última declaração de rendimentos apresentada (exercício de 1975, ano-base de 1974), inclusive, sem nenhuma impugnação ou restrição por parte do FISCO, até o momento.

Isto posto, deseja o Banco Beta, data vénia, resposta aos seguintes quesitos:

1º) foram legítimos, do ponto de vista da legislação então em vigor, os procedimentos adotados nos exercícios de 1968 a 1974, inclusive, para oferecer à tributação os referidos rendimentos? Em caso contrário, há impostos recolhidos indevidamente passíveis de restituição e impostos a recolher, não alcançados pela decadência? Quais são eles? São compensáveis entre si?

2º) a partir de 23.07.74, data em que entrou em vigor o Decreto-Lei nº 1.338, era lícito à fonte pagadora continuar, como continua até hoje, a reter o imposto de 6%? Era lícito ao Banco Beta excluir, como excluiu, do lucro real, na declaração do exercício de 1975, a totalidade dos juros

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

percebidos em 1974, entendendo que a tributação criada pelo Decreto-Lei nº 1.338, por majorar o imposto, sem prévia autorização orçamentária, ao que se saiba, só seria exigível no ano-base de 1975? Será lícito ao Banco Beta, na próxima declaração (1976), continuar a excluir os juros do lucro real, com base na tributação que vem sofrendo na fonte e na tese de que o Decreto-lei nº 1.338 e o artigo 329, do RIR/75 são inconstitucionais, por não emanarem do Poder Legislativo, (b) por retroagirem seus efeitos a ORTN antigas que foram vendidas e adquiridas em função, inclusive, das vantagens fiscais ora abolidas e (c) por criarem estranha discriminação entre os Contribuintes, conforme sejam pessoas físicas ou jurídicas?

PARECER

1. Para responder às perguntas formuladas será útil recordar a evolução da legislação fiscal nos exercícios em questão.

Até a Lei nº 4.154/1962, os rendimentos de títulos ao portador sempre foram submetidos a regime de tributação exclusivamente na fonte, inteiramente distinto das incidências do imposto lançado sobre a renda anual de pessoas físicas ou jurídicas. A tributação na fonte era considerada incidência “real” sobre o rendimento, sem levar em consideração a pessoa do beneficiário. Coerentemente, os rendimentos de títulos ao portador eram excluídos da renda líquida anual das pessoas físicas ou do lucro real das pessoas jurídicas, e o imposto retido na fonte não era compensável com o devido com base em declarações anuais.

2. A exclusão dos rendimentos de títulos ao portador da renda real das pessoas jurídicas foi firmada pela jurisprudência administrativa antes mesmo que o Decreto-lei nº 5.844, artigo 43, § 2º, letra d, dispusesse expressamente nesse sentido. A partir desse Decreto-lei, que foi a última consolidação legislativa do imposto de renda, e até a promulgação do RIR aprovado pelo Decreto-lei nº 51.900, de 1963, o regime de tributação dos rendimentos retidos ao portador percebidos por pessoas jurídicas foi matéria pacífica: para efeito de determinar o lucro real, o rendimento era excluído do lucro demonstrado pelo balanço comercial; se a escrituração comercial da pessoa jurídica computava o rendimento pelo valor bruto, registrando o imposto retido na fonte como despesa, esta devia ser adicionada ao lucro

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

comercial, para cálculo do lucro real; e o imposto retido na fonte não era compensável com o devido com base na declaração anual.

3. A Lei nº 4.154/1962 instituiu, em seu artigo 3º, a obrigatoriedade de identificação do beneficiário dos rendimentos de títulos ao portador, dispondo que:

a) os rendimentos cujo beneficiário se identificasse seriam incluídos na Cédula F da declaração da pessoa física (art. 3º, § 4º);

b) o imposto retido na fonte seria abatido do devido pela pessoa física com base na sua declaração anual (art. 3º, § 5º);

c) o beneficiário podia optar pelo anonimato, mediante pagamento do imposto na fonte a taxa mais elevada do que a estabelecida para os beneficiários identificados (art. 3º, § 2º).

4. A exigência de identificação do beneficiário foi instituída, genericamente, para o pagamento de qualquer rendimento, e não apenas para as pessoas físicas, pois logicamente era impossível, sem a identificação, distinguir entre beneficiários pessoas físicas e jurídicas. Mas a Lei nº 4.154 somente cuidou de tirar consequências dessa identificação para os beneficiários pessoas físicas, o que se ajustava ao seu objetivo e ao próprio sistema de tributação.

O objetivo da Lei nº 4.154 foi eliminar a vantagem fiscal que os títulos ao portador ofereciam às pessoas físicas de renda mais elevada, pois enquanto os rendimentos incluídos na declaração ficavam sujeitos a imposto progressivo a taxas que chegaram a atingir 60%, rendimentos de títulos ao portador eram tributados exclusivamente na fonte à taxa de 30%. Por isso, embora a exigência de identificação do beneficiário do rendimento fosse genérica, a Lei nº 4.154 não continha nenhuma norma modificando o sistema, então em vigor, da tributação dos rendimentos de títulos ao portador auferidos por pessoas jurídicas:

a) a lei não determinava que as pessoas jurídicas, tal como as físicas, incluíssem na renda real o rendimento de título ao portador identificado, nem autorizava a compensação do imposto retido na fonte com o devido com base na renda real;

b) não havia dispositivo legal equiparando, para efeitos fiscais, os rendimentos de títulos ao portador identificado a rendimentos de títulos nominativos.

5. A partir da Lei nº 4.154, por conseguinte, o regime dos rendimentos de títulos ao portador percebidos por pessoas jurídicas passou a ser o seguinte:

a) a pessoa jurídica estava obrigada a identificação, salvo se optasse pelo anonimato, caso em que o rendimento ficava sujeito a tributação à taxa mais elevada;

b) se a pessoa jurídica se identificava, o imposto incidia a taxa menor;

c) em ambas as hipóteses o regime de tributação continuou a ser o da legislação anterior, que não foi modificado por nenhum preceito legal; ou seja, o rendimento de título ao portador, identificado ou não, era excluído do lucro real, com fundamento no artigo 43, § 2º, letra d, do Decreto-lei nº 5.844/43, e o imposto retido na fonte não era despesa dedutível nem podia ser compensado como o devido com base na renda real anual.

Não obstante, o Decreto nº 51.900, de 1963, que aprovou novo regulamento do imposto de renda após a Lei nº 4.154, pretendeu, sem fundamento legal, estender às pessoas jurídicas o regime de tributação que a Lei nº 4.154 havia instituído apenas para as pessoas físicas. Assim, ao reproduzir o artigo 43, § 2º, letra d, do Decreto-lei nº 5.844/43, que mandava excluir do lucro real das pessoas jurídicas os rendimentos de títulos ao portador, pretendeu limitar esse dispositivo legal, acrescentando as expressões “quando não identificado o proprietário”. O novo regulamento fazia remissão ao artigo 3º da Lei nº 4.154.

A limitação introduzida pelo RIR consistia em autorizar a exclusão do lucro real apenas dos rendimentos de título ao portador não identificado, tornando obrigatória a inclusão, no lucro real, além dos rendimentos de títulos nominativos, os de títulos ao portador identificado.

A restrição introduzida pelo RIR implicava em considerar rendimento de título nominativo o rendimento de título ao portador identificado. No entanto, como já foi destacada, a Lei nº 4.154 não continha nenhum preceito determinando essa equiparação, que não resultava, necessariamente, da exigência de identificação do beneficiário. Para o RIR, o fato de o beneficiário se identificar ao receber o rendimento implicava converter o título ao portador em nominativo. Mas essa conversão não resultava nem da lei comercial, que regula os títulos ao portador, nem era ficção da lei fiscal, por força de dispositivo especial.

Esse erro de interpretação do Decreto nº 51.900 está na origem da confusão que se estabeleceu, posteriormente, sobre tributação de rendimentos de títulos ao portador auferidos por pessoas jurídicas.

6. O RIR aprovado pelo Decreto nº 51.900, embora negando a exclusão, do lucro real, dos rendimentos de títulos ao portador identificado, não continha dispositivo autorizando a compensação do imposto retido na fonte com o devido com base na declaração anual.

7. Depois do Decreto nº 51.900, as leis do imposto de renda promulgadas em 1963 e 1964 não alteraram a legislação em vigor na matéria, mas o RIR seguinte, que consolidou essa legislação (Dec. nº 55.866 de 1975), modificou a interpretação do Decreto nº 51.900, pois:

a) ao reproduzir a norma do artigo 43, § 2º, letra b do Decreto-lei nº 5.844/43, sobre exclusão, do lucro real, dos rendimentos de títulos ao portador, negou exclusão apenas aos juros de debêntures de portador identificado, reconhecendo, por conseguinte, o direito de excluir os rendimentos dos demais títulos ao portador identificado; além disso, incluiu o direito de deduzir prêmios de títulos da dívida pública ao portador, que a Lei nº 4.154, no seu artigo 30, havia equiparado a juros, para efeito de tributação;

b) no artigo 187 criou normas regulamentares - não previstas na lei - sobre a determinação de rendimentos tributados na fonte auferidos por pessoas jurídicas, dispondo que:

i - o rendimento devia ser registrado como receita pelo seu valor bruto, antes da dedução do imposto;

ii - o imposto seria escriturado como despesa ou encargo não dedutível na apuração do lucro real;

iii – “em se tratando de juros de debêntures, de portador identificado, e de juros e prêmios de títulos nominativos da dívida pública”, os impostos descontados na fonte seriam deduzidos do imposto apurado na declaração de rendimentos.

As normas do artigo 187 regulavam, de um modo geral, os rendimentos tributados na fonte percebidos por pessoas jurídicas, sem distinguir entre rendimentos de títulos nominativos e ao portador. O parágrafo 2º, que autorizava a compensação do imposto retido na fonte com o devido com base na declaração, não tinha fundamento em dispositivo legal, mas:

a) a autorização para compensar o imposto retido na fonte sobre rendimentos de debêntures ao portador identificado era contrapartida lógica do artigo 182, letra d, que negava a exclusão do lucro real dessa modalidade de rendimentos;

b) a compensação do imposto sobre rendimentos de títulos da dívida pública nominativos era interpretação razoável do sistema da lei: o artigo 29 da Lei nº 4.154 havia estendido aos títulos nominativos da dívida pública a tributação na fonte, à taxa de 6%, que até então só incidia nos rendimentos de títulos ao portador; a Lei nº 4.154 não autorizara expressamente a compensação do imposto na fonte com o devido nas declarações das pessoas físicas ou jurídicas, nem dissera que o imposto incidia exclusivamente na fonte; o Decreto nº 51.900 já admitira essa compensação para as pessoas físicas, e o regulamento de 1965 estendeu-a às pessoas jurídicas.

8. Na vigência do RIR de 1965, o regime de tributação dos rendimentos de títulos da dívida pública percebidos por pessoas jurídicas era, portanto, o seguinte:

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

a) o artigo 182, letra d, reconhecia o direito de excluir do lucro real os rendimentos de títulos ao portador, ainda que o beneficiário se identificasse;

b) o imposto retido na fonte sobre rendimentos de títulos ao portador, identificado ou não, não era despesa da pessoa jurídica nem podia ser compensado com o imposto devido com base na declaração anual;

c) os rendimentos de títulos nominativos estavam sujeitos à tributação como parte do lucro real e o imposto retido na fonte podia, com fundamento no parágrafo 2º do artigo 187, ser compensado com o devido com base na declaração.

9. A Lei nº 4.862, de 1965, modificou novamente o regime de tributação dos rendimentos de títulos da dívida pública, ao revogar, no seu artigo 25, a incidência do imposto na fonte sobre juros e prêmios dos títulos nominativos, e ao equiparar, para efeitos fiscais, aos rendimentos de títulos da dívida pública nominativos, os de títulos ao portador identificado. Como já foi destacado, essa equiparação não constava da Lei nº 4.154 nem da legislação posterior, e até hoje não existe para as demais modalidades de títulos ao portador.

A Lei nº 4.862 foi consolidada pelo RIR aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 1966, que vigeu até setembro de 1975. O regulamento de 1966 manteve, no seu artigo 245, letra d, a orientação do RIR de 1965, ao admitir a exclusão do lucro real dos rendimentos e prêmios de títulos ao portador, com exceção dos juros de debêntures ao portador identificado; e reproduziu, no seu artigo 213, as normas do artigo 187 do regulamento anterior, sobre rendimentos percebidos pela pessoa jurídica com desconto do imposto na fonte. O artigo 213, parágrafo 2º, continha, entretanto, alteração fundamental: onde o RIR/65 admitia a compensação do imposto retido na fonte sobre rendimentos de títulos nominativos, o RIR/66 eliminou a referência a esses títulos (cuja incidência na fonte havia sido revogada pelo art. 25 da Lei nº 4.862), mas autorizou a compensação do imposto sobre rendimentos de títulos da dívida pública ao portador.

10. A combinação do artigo 245, letra d, com o artigo 213 e seu parágrafo 2º, do RIR/66, conduzia, portanto, ao seguinte regime de tributação dos rendimentos de títulos da dívida pública ao portador:

- a) a pessoa jurídica, observando o disposto no artigo 213, letras a e b, devia escriturar como receita a totalidade do rendimento, antes da dedução do imposto, registrando como despesa ou encargo não dedutível o imposto retido na fonte;
- b) na determinação do lucro real, podia excluir, com fundamento no artigo 245, letra d, o rendimento bruto que havia sido registrado como receita;
- c) na determinação do montante do imposto devido com base na declaração podia compensar o imposto retido na fonte, que havia sido registrado como despesa não dedutível.

Esse regime importava em permitir a compensação, com o imposto devido na declaração, do imposto retido na fonte calculado sobre rendimento excluído na determinação do lucro real. Essa solução, que conflitava com o sistema tradicional da legislação, não resultou de erro na elaboração do RIR/66, mas de objetivo deliberado das autoridades fazendárias de estimular a aquisição de títulos da dívida pública federal.

11. Em 1967, a São Paulo Light S.A. formulou consulta declarando que não conseguia conciliar o disposto nos artigos 245, letra d, e no artigo 213, § 2º, e em resposta o antigo DIR, no Processo nº 38.323/67, aprovada por despacho de 20.03.1967, declarou que os dois dispositivos eram inconsistentes e que deviam ser aplicados do seguinte modo:

"Do lucro real será excluída, para fins de tributação, a importância correspondente aos juros de títulos da dívida pública ao portador não identificado, mas oferecendo-se à tributação o valor do imposto descontado na fonte no ato do seu recebimento, ficando assim entendido o que diz a letra d do artigo 245."

Na verdade, a resposta (que invocou a norma do art. 164, § 1º do RIR/66 -- que não permite a dedução de imposto de renda pago pela pessoa jurídica) negou aplicação ao disposto na letra d do artigo 245, que

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

assegurava o direito à compensação do imposto retido na fonte com o devido com base na declaração de rendimentos da empresa beneficiária.

12. Poucos meses depois, o Banco Brasil formulou nova consulta, que foi respondida no Processo nº 129.114/67, conforme despacho de 09.08.1967, em sentido inteiramente diferente, a saber:

a) além do registro nos termos das alíneas a e b do artigo 213, a pessoa jurídica deveria, na elaboração da declaração anual, acrescentar o imposto retido na fonte ao lucro tributável e, simultaneamente, compensar o valor desse imposto com o devido com base na declaração.

b) além disso, o DIR afirmou que o artigo 245, letra d, do RIR não teria aplicação aos títulos da dívida pública, justificando a sua interpretação com os seguintes argumentos:

i - a tributação dos títulos da dívida pública ao portador não identificado estaria regulada no § 2º do artigo 213 do RIR, e não no artigo 245, letra d;

ii - "a prevalecer tese contrária, seria admitir que o § 2º do artigo 213 é letra morta do RIR, o que não se coaduna com as normas fundamentais do Direito, ou seja, que as leis não contenham palavras que possam ser desprezadas, por ociosas";

iii - "se na lei existe um dispositivo que fala em títulos ao portador, de uma forma geral, e outro que se dirige especificamente aos títulos ao portador da dívida pública, é claro que estes estão excluídos da norma geral".

13. A nova interpretação adotada pelo DIR era claramente ilegal, pois importava negar aplicação ao artigo 245, letra d. O argumento de que esse dispositivo era genérico, e de que sua aplicação à hipótese seria excluída pelo § 2º do artigo 213, era improcedente. O artigo 245, letra d, era dispositivo legal que se aplicava, sem dúvida, aos títulos da dívida pública ao portador, tanto que o próprio RIR ao consolidá-lo, havia acrescentado os "prêmios" de títulos ao portador, citando expressamente o artigo 30 da Lei nº 4.154, que equiparara, para efeitos fiscais, juros e prêmios da dívida pública. O § 2º, letra d, do artigo 213, diferentemente, era norma

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

regulamentar, sem nenhum apoio em dispositivo legal, que criava vantagem para os beneficiários de rendimentos de títulos da dívida pública ao portador. Não podia, portanto, ser interpretado no sentido de negar a exclusão do lucro real autorizada por lei.

14. Essa orientação do DIR foi posteriormente adotada pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 41/71, de 29.01.1971, embora de forma menos explícita: o Parecer reafirmou a solução da consulta, mandando adicionar ao lucro real o imposto retido na fonte e deduzi-lo do imposto a pagar, mas não negou claramente a aplicação do artigo 245, letra d, aos rendimentos de títulos da dívida pública ao portador; disse-o apenas indiretamente, ao afirmar que o item 13 do quadro 20 do formulário de declaração de pessoa jurídica para o exercício de 1971, aprovado pela Instrução Normativa nº 49/1971, referia-se exclusivamente aos títulos da dívida pública que gozavam de isenção fiscal expressa em lei.

15. Depois desse Parecer Normativo, o Decreto nº 71.622, de 29.12.1972, modificou a redação do § 2º do artigo 213, para derrogar o direito à compensação, que havia sido instituído pelo RIR/66, do imposto retido na fonte (sobre rendimentos de títulos da dívida pública ao portador) com o imposto apurado na declaração.

16. Essa legislação somente veio a ser alterada pelo Decreto-lei nº 1.338, publicado no Diário Oficial de 23.07.1974, que no seu artigo 19 inovou o regime da tributação dos rendimentos de títulos de renda fixa, quando percebidos por pessoas jurídicas, ao dispor que:

“Artigo 19 - Os rendimentos de que tratam os artigos 6º e 11, quando auferidos por pessoas jurídicas, não sofrerão a incidência do imposto na fonte, mas serão computados no lucro real para apuração do lucro sujeito à incidência do tributo de acordo com a declaração anual de rendimentos.”

O artigo 6º do Decreto-lei nº 1.338 regula a tributação, na fonte, dos rendimentos de títulos de renda fixa, inclusive ORTN, quando percebidos por pessoas físicas.

Além disso, no seu artigo 28 (letra a) derrogou expressamente a alínea d, do § 2º do artigo 43, do Decreto-lei nº 5.844 que autorizava a

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

excluir os rendimentos de títulos ao portador do lucro real das pessoas jurídicas.

Em decorrência desses dispositivos do Decreto-lei nº 1.338, a partir da data da sua publicação os rendimentos de ORTN ao portador, quando percebidos por pessoas jurídicas, deixaram de ser tributados na fonte; e a partir do exercício de 1975, esses rendimentos passaram a ser computados como parte do lucro real.

RESPOSTAS

17. Exposta, assim, a evolução da legislação, respondemos a seguir às questões formuladas, segundo os exercícios financeiros da União.

18. Exercícios de 1968 a 1972:

Conforme informado na consulta, durante os anos-base desses três exercícios, os rendimentos de ORTN ao portador percebidos pelo Consulente foram tributados na fonte à taxa de 6%; na declaração dos exercícios, esses rendimentos foram excluídos do lucro real, e o imposto retido na fonte foi compensado com o devido com base nesse lucro real.

A nosso ver, o Consulente procedeu de acordo com a legislação tributária então em vigor, e não há nenhum imposto recolhido indevidamente, passível de restituição:

a) os rendimentos dos títulos em questão (ao portador não identificado) estavam sujeitos à tributação na fonte, à taxa de 6%, instituída pelo artigo 30 da Lei nº 4.154/62;

b) o direito de excluir do lucro real esses rendimentos era assegurado pelo artigo 43, parágrafo 2º, letra d, do Decreto-lei nº 5.844/43 e reconhecido pelo RIR/66, no seu artigo 245, letra d;

c) o direito de compensar o imposto retido na fonte com o devido com base na declaração era assegurado pelo § 2º do artigo 213 do RIR/66.

Esse direito de compensar o imposto retido na fonte não estava previsto em lei, mas resultava do decreto regulamentar que aprovou o RIR/66. Não obstante a falta de fundamento legal para essa compensação,

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

as autoridades administrativas encarregadas do lançamento estão vinculadas à interpretação da legislação constante de decreto aprovado pelo Presidente da República, no uso de sua competência regulamentar. Por isso, esse direito sempre foi reconhecido pelas autoridades administrativas em resposta às consultas antes mencionadas, inclusive no Parecer Normativo nº 41/71.

Como também já foi referido, o antigo DIR e, posteriormente, a CST da Secretaria da Receita Federal, pretenderam negar o direito à exclusão, do lucro real, dos juros de títulos ao portador. A nosso ver, essas decisões foram ilegais, pois recusavam a aplicação de dispositivo legal expresso (art. 43, § 2º, letra d, do Dec.-lei nº 5.844/43), reproduzido no RIR/66 (art. 245, letra d). É possível, portanto, que se houver fiscalização das declarações (referentes aos exercícios em relação aos quais ainda não ocorreu a decadência do direito de lançar), o Consulente poderá vir a ser lançado pelo imposto correspondente aos juros da ORTN que excluiu do lucro real. Parece-nos, todavia, que poderá defender-se desse lançamento com sucesso, perante o Conselho de Contribuintes ou o Poder Judiciário, posto que o direito à exclusão estava expressamente assegurado em lei.

19. Exercício de 1973 e 1974:

Conforme informado na Consulta, nos anos-base desses dois exercícios os rendimentos de ORTN ao portador percebidos pelo Consulente foram tributados na fonte à taxa de 6%; na declaração de rendimentos dos exercícios, os rendimentos brutos foram excluídos do lucro real, mas o imposto retido na fonte não foi compensado com o devido com base na declaração em virtude do Decreto nº 71.622, de 29.12.72, que alterou o § 2º do artigo 213 do RIR/66.

Parece-nos que o Consulente procedeu de acordo com a legislação em vigor nesses exercícios, uma vez que o direito à compensação do imposto retido na fonte com o devido com base na declaração resultava exclusivamente do dispositivo do RIR/66, derrogado pelo Decreto nº 71.622. E o direito à exclusão (do lucro real) dos juros de ORTN ao portador continuava assegurado pelo artigo 43, § 2º, letra d, do Decreto-lei nº 5.844/43.

20. Alteração da Incidência na Fonte pelo Decreto-Lei nº 1.338/74:

O Decreto-Lei nº 1.338/74 entrou em vigor na data de sua publicação (art. 29) e no artigo 19, já transcrito, dispôs que os rendimentos de que tratam seus artigos 6º e 11, “quando auferidos por pessoas jurídicas, não sofrerão a incidência do imposto na fonte.

O artigo 6º regula a tributação dos rendimentos de títulos de renda fixa com correção monetária a posteriori e prazo não inferior a 12 meses, inclusive as ORTN, quando percebidos por pessoas físicas. O § 3º desse artigo 6º dispõe que a nova tributação, nele prevista, somente se aplica aos títulos emitidos a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.338, “permanecendo os demais subordinados às normas legais anteriormente em vigor”. Na interpretação do artigo 19 do Decreto-lei nº 1.338, a primeira questão que se coloca é, por conseguinte, a de saber se o novo regime (de não tributação na fonte dos rendimentos desses títulos, quando auferidos por pessoas jurídicas) aplica-se somente aos títulos emitidos após o Decreto-lei nº 1.338 ou inclusive aos emitidos anteriormente.

Parece-nos que a melhor interpretação é no sentido de que a não incidência do imposto na fonte sobre os juros de ORTN percebidos por pessoas jurídicas aplica-se a todos os títulos - emitidos antes e depois do Decreto-lei nº 1.338. Isso porque o artigo 19 do Decreto-lei nº 1.338 não faz qualquer distinção quanto à data da emissão dos títulos, e sua referência “aos rendimentos de que tratam os artigos 6º e 11” constitui mera remissão para definir os rendimentos, e não implica, necessariamente, na distinção que faz o § 3º do artigo 6º, que diz respeito à tributação desses rendimentos quando auferidos por pessoas físicas. Essa é também a interpretação dada pelo RIR em vigor, aprovada pelo Decreto nº 76.168, de 02.09.75, que ao reproduzir o artigo 19 do Decreto-lei nº 1.338/74, acrescentou ao texto legal expressão esclarecendo que a não incidência se aplica a títulos “emitidos em qualquer data” (art. 329).

A legislação em vigor quando da promulgação do Decreto-lei nº 1.338/74 estabelecia o seguinte regime para a tributação dos juros das ORTN:

a) no caso de portador não identificado, incidência na fonte à razão de 6% (Lei nº 4.154, art. 30);

b) no caso de títulos nominativos, não incidência do imposto na fonte (Lei nº 4.862, art. 25); e

c) no caso de títulos ao portador, quando o beneficiário se identificava, não incidência do imposto, ficando os rendimentos equiparados aos de títulos nominativos (Lei nº 4.862, art. 25, § 1º).

O artigo 19 do Decreto-lei nº 1.338, ao estabelecer a não incidência do imposto na fonte sobre os rendimentos de títulos de renda fixa auferidos por pessoas jurídicas, não fez distinção entre títulos nominativos e ao portador e, neste último caso, entre portador identificado ou não. E a rigor não inovou o regime anterior de tributação dos juros de ORTN, uma vez que o artigo 25, § 1º, da Lei nº 4.862, já previa a não incidência do imposto na fonte quando o beneficiário dos rendimentos se identificava, independentemente da sua natureza de pessoa jurídica ou física.

Tratando-se de título ao portador, a aplicação do disposto no artigo 19 do Decreto-lei nº 1.338 pressupõe, logicamente, a identificação do beneficiário, como pessoa jurídica, ao receber o rendimento. Na falta dessa identificação, a fonte pagadora do rendimento não sabe se o beneficiário é pessoa física ou jurídica, justificando-se, nessa hipótese, a retenção do imposto na incidência sobre rendimentos de títulos ao portador não identificado.

Parece-nos, portanto, que em virtude das modificações legislativas introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.338/74, a situação do Consulente com relação à tributação na fonte de juros de ORTN era a seguinte:

a) se o Consulente, ao receber os juros de ORTN de sua propriedade, identificou-se como beneficiário desses rendimentos, não havia incidência do imposto por força do disposto tanto no artigo 25, § 1º, da Lei nº 4.862, quanto no artigo 19, do Decreto-lei nº 1.338/74;

b) se, todavia, recebeu esses rendimentos como de títulos ao portador não identificado, a retenção do imposto era devida com fundamento no artigo 30 da Lei nº 4.154, ou no artigo 6º do Decreto-lei nº

1.338, conforme a época de emissão dos títulos e de pagamento dos rendimentos:

i - os juros de ORTN emitidos antes de 23.07.74 - data da publicação do Decreto-lei nº 1.338/74 - continuaram sujeitos (até o vencimento do título) à incidência do imposto à taxa de 6%, criada pelo artigo 30 da Lei nº 4.154, em virtude do disposto no § 3º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.338/74, que mandou aplicar a tributação mais elevada, criada por esse artigo 6º, apenas aos títulos emitidos após a vigência do Decreto-lei nº 1.338;

ii - os juros de ORTN emitidos após 23.07.74, porém pagos ainda durante o ano de 1974, continuaram - a nosso ver - sujeitos à taxa de 6%, uma vez que o aumento previsto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.338 somente entrou em vigor a 01 de janeiro de 1975, por força do disposto no § 29, do artigo 153, da Constituição Federal (Emenda nº 1, de 1969) que vedava o aumento de imposto durante o exercício financeiro da União;

iii - os juros de ORTN ao portador, emitidos após 23.07.74 e pagos após 01 de janeiro de 1975 estão sujeitos à incidência na fonte às taxas previstas no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.174, que variam de 14 a 20%, conforme o prazo do título.

Respondendo, portanto, à primeira parte da segunda questão, parece-nos que a partir de 23.07.74, data em que entrou em vigor o Decreto-lei nº 1.338, a fonte pagadora dos juros de ORTN percebidos pelo Consulente não deveria reter o imposto incidente na fonte sobre esses juros, se o Consulente se identificou como beneficiário. Na falta de identificação, ou seja, se os juros foram pagos a portador não identificado, a retenção foi legítima.

21. Exercícios de 1975 e 1976.

O Decreto-lei nº 1.338 dispôs, no seu artigo 19, que os rendimentos de títulos de renda fixa passavam a ser computados no lucro real das pessoas jurídicas e, no seu artigo 28, letra a, revogou expressamente a alínea d, do § 2º do artigo 43, do Decreto-lei nº 5.844/43, que autorizava a exclusão, do lucro real da pessoa jurídica, dos rendimentos de títulos ao portador. Por força desses dispositivos legais parece-nos que o Consulente:

a) não tinha o direito de excluir do lucro real, na declaração do exercício de 1975, os juros de ORTN percebidos no ano-base de 1974; e

b) não terá o direito de excluir na declaração de 1976 os percebidos no ano-base de 1975.

A nosso ver, os argumentos enumerados na Consulta não são procedentes para fundamentar a constitucionalidade do Decreto-lei nº 1.338/74, pelas razões seguintes:

O Decreto-lei nº 1.338/74 foi expedido pelo Presidente da República no uso da competência que lhe atribui o artigo 55, nº II, da Constituição Federal (Emenda nº 1, de 1969) e foi aprovado pelo Congresso Nacional, nos termos do § 1º do mesmo artigo. É, portanto, ato legislativo regular e válido, expedido de acordo com o processo legislativo previsto na Constituição, e com a mesma hierarquia das leis ordinárias.

Os artigos 19 e 28, alínea *a*, do Decreto-lei nº 1.338 dispuseram sobre a determinação da base de cálculo do imposto das pessoas jurídicas para o exercício de 1975. Não importaram, portanto, aumento de tributação no curso do mesmo exercício de sua publicação.

A legislação do imposto de renda prevê diversos fatos geradores, ou seja, situações de fato cuja ocorrência faz nascer a obrigação tributária principal do imposto (Código Tributário Nacional, art. 114). Alguns desses fatos geradores são instantâneos e outros duradouros. A tributação da renda anual das pessoas físicas e jurídicas é sempre situação de fato duradoura, porque é a aquisição da disponibilidade da renda auferida durante determinado período de tempo - o ano-base do imposto. Na aplicação da legislação do imposto de renda a jurisprudência administrativa e dos Tribunais sempre reconheceu, pacificamente, que o fato gerador do imposto sobre a renda anual das pessoas físicas e jurídicas somente se completa à 0 hora do dia 01 de janeiro do exercício em que é cobrado. Por essa razão, embora os elementos de fato que servem de base à verificação da incidência e à determinação do montante do imposto ocorram durante o ano-base, o lançamento do imposto rege-se pela lei vigente no momento em que se completa a ocorrência do fato gerador (Código Tributário Nacional, art. 144). Consequentemente, as modificações legislativas ocorridas durante o ano-

base têm aplicação no exercício financeiro subsequente, pois integram a legislação tributária em vigor à 0 hora de 01 de janeiro do exercício financeiro.

Por essa razão, parece-nos que, embora tenha sido inconstitucional a aplicação, no próprio exercício de 1974, do aumento do imposto na fonte sobre juros de ORTN, previsto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.338, a inclusão no lucro real - base de cálculo do imposto devido no exercício de 1975 - dos juros percebidos pelas pessoas jurídicas durante 1974 não feriu preceito constitucional.

Não nos parece, outrossim, inconstitucional, nem o aumento do imposto incidente na fonte nem a modificação das condições de tributação dos juros de ORTN emitidos antes do Decreto-lei nº 1.338/74. Salvo nos casos de isenção de imposto por prazo certo ou em função de determinadas condições (Código Tributário Nacional, art. 178), ou de regime tributário fixado em lei por prazo certo, o proprietário de títulos de renda fixa não tem direito adquirido ao regime tributário em vigor na data da emissão do título. As limitações constitucionais à modificação de tributos são as constantes do § 2º do artigo 153 da Constituição, que veda o aumento ou criação de tributo sem lei que o estabeleça, e a cobrança, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro. Nos títulos de rendimentos periódicos, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento; e a situação jurídica do beneficiário de cada rendimento periódico somente se define pela ocorrência do fato gerador do imposto. A obrigação tributária em cada rendimento periódico será função, portanto, da legislação tributária em vigor no momento da aquisição da disponibilidade do rendimento, seja qual for a data de emissão do título. A aplicação de nova legislação tributária não é retroativa porque o fato gerador do imposto não é a aquisição do título e sim da disponibilidade do rendimento.

Finalmente, ao nosso ver, a definição de regimes tributários diversos para os rendimentos de ORTN, conforme seus beneficiários sejam pessoas físicas ou jurídicas, não constitui discriminação inconstitucional. Não há preceito na Constituição que limite o exercício do poder tributário pela União vedando a diferenciação de regimes jurídicos entre pessoas de

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

natureza distinta. A igualdade perante a lei, assegurada pelo § 1º, do artigo 153, da Constituição, veda apenas a distinção entre pessoas iguais e que se encontrem na mesma situação.

Por essas razões, parece-nos que a orientação adotada pelo Consulente na sua declaração do exercício de 1975, de excluir do lucro real os juros de ORTN percebidos durante 1974, não tinha apoio em lei, e que o Consulente ficará sujeito, no caso de revisão de sua declaração, ao pagamento da diferença de imposto acrescida de multa, correção monetária e juros de mora. O pagamento da multa de lançamento ex officio poderá ser evitada se o Consulente tomar a iniciativa de pedir a retificação da sua declaração, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 08 de abril de 1976