



MINISTÉRIO DA FAZENDA

..cvf.

Sessão de 26 de novembro de 19 84

ACORDÃO Nº 101-75.531

Recurso nº - 88.492 - IRPJ - Exercício de 1981

Recorrente - UGHINI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS).

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE LUCROS - Os lu
cros obtidos num exercício social podem ser
monetariamente corrigidos no exercício social
seguinte, ainda que, no decurso deste, e, por
tanto, após o encerramento normal daquele, se
venha mudar a data da realização do balanço.
O ajuste monetário, que assim se faça a tais
lucros, não encontra nenhum impedimento legal,
desde que obedeça à variação do valor nominal
de uma ORTN ocorrida entre a data dos dois
balanços, não se tendo, na hipótese, como in-
termediário, o balanço do exercício social em
que os lucros se apuraram.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto por UGHINI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento
ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o
presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 26 de novembro de 1984.

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 29 NOV 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, ALCEU DE A-
ZEVEDO FONSECA PINTO, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE
ALCKMIN e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.101/83-84

RECURSO Nº: 88.492

ACÓRDÃO Nº: 101-75. 531

RECORRENTE Nº: UGHINI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

UGHINI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa com sede na Capital do Estado do Rio Grande do Sul, opondo-se, em parte, à ação fiscal, para somente contestá-la quanto à acusação feita no item 01 do Auto de Infração de fls. 01, lavrado com pertinência ao exercício de 1981, teve a sua petição impugnativa considerada improcedente pelo Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, ao proferir-lhe a decisão de fls. 54/58, contra a qual manifesta, no prazo, apelo voluntário nos termos da petição de recurso de fls. 62/71.

A autuada vinha, comumente, procedendo a balanço compreensivo do período de 1º de fevereiro de cada ano a 31 de janeiro do ano seguinte. Em 29.04.1980, aumentou o capital com lucros de Cr\$ 16.791.818 apurados no balanço do período de 01 de fevereiro de 1979 a 31 de janeiro de 1980 (fls. 32) e, em 09 de setembro de 1980, data da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, por cópia a fls. 33, alterou a data do balanço para que ele passasse a ser realizado a 31 de dezembro de cada ano. No ano de 1980, além daquele balanço de 31.01.1980, foi, então, encerrado outro com data de 31.12.1980, de forma que, em face da alteração da data do balanço a declaração de rendimentos do exercício de 1981 abrangeu o período de 01.02.1979 a 31.12.1980, lapso temporal de 23 meses.

Ao ser calculada a correção monetária do balanço de 31.12.1980, aquele lucro de Cr\$ 16.791.818 do balanço de 31

Acórdão nº 101-75.531

de janeiro de 1980 que se aproveitou em aumento do capital social, sofreu, dentro da conta de Capital, atualização monetária pela variação nominal da ORTN, que, em janeiro de 1980, valia Cr\$487,83 e, dezembro de 1980, Cr\$706,70, portanto, com a aplicação do índice 1,4486, num acréscimo de Cr\$ 7.532.809.

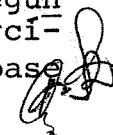
O procedimento fiscal considerou intermediário o balanço de 31 de janeiro de 1980.

A empresa contesta que o balanço de 31.01.1980 seja intermediário e por isso questiona a cobrança do crédito tributário que tem por base de cálculo a importância de Cr\$ 7.532.809, derivada da correção monetária do lucro de Cr\$ 16.791.818, que se apurou naquele balanço e se incorporou ao capital.

Sob os itens 09 e 10 da decisão com que a autoridade julgadora de primeiro grau deu solução negativa à petição impugnativa, se acham escritos estes fundamentos:

"9. Com efeito, alterando o exercício social para 31 de dezembro, ocorreu que o exercício da declaração de 1981 passou a ter um período-base, ou exercício social, de 23 meses, ou seja, de fevereiro de 1979 a dezembro de 1980. A Instrução Normativa SRF nº 71/78, embora admitindo a correção monetária do balanço intermediário, deixa expresso, no subitem 11.1, que "o resultado de cada exercício social somente será corrigido a partir do exercício social seguinte, após sua transferência para as contas de reservas ou de lucros acumulados". Sem proibir que o contribuinte faça a correção de seus lucros apurados no curso do exercício social, cuidou, todavia, citada Instrução Normativa (11.2) em determinar que "a parcela de correção monetária correspondente a esses lucros, mesmo que tenham sido incorporados ao capital no próprio exercício de apuração, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para efeito de de terminar o lucro real".

10. Por derradeiro, a correção monetária do lucro apurado durante todo o período-base, no caso superior a 12 meses, está em desacordo com o estabelecido no art. 146 do RIR/80, segundo o qual, quando ocorrer alteração do exercício social, a tributação será feita com base



Acórdão nº 101-75.531

no lucro real verificado no período compreendi do entre a data do balanço que instruiu a declaração anterior e a do último balanço realizado. Esta a orientação expressa, com acerto, no Parecer Normativo CST nº 12/82."

As contraditas da demanda movida pela empresa podem resumir-se, como parte fundamental de sua defesa, em afirmações consistentes em dizer:

- que o balanço realizado em 31.01.1980 não é intermediário, e sim de encerramento de exercício social, por isso o lucro nele apurado se sujeita à correção monetária no balanço de 31.12.1980, o primeiro a ser encerrado, nessa data, por alteração do exercício social para 31 de dezembro de cada ano, como dispõe a Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 09.09.1980 (cópia a fls. 33), motivo pelo qual a declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1981 se baseia em dois exercícios sociais, um, de 01 de fevereiro de 1979 a 31.01.1980, outro, de 01 de fevereiro de 1980 a 31.12.1980, considerando os resultados apurados em todo o período-base de 23 meses, ou seja, em ambos os balanços gerais citados;
- que a autoridade julgadora entendeu, erroneamente, ter a empresa levantado balanço intermediário, no curso de um mesmo exercício social, e, ao efetuar a correção monetária do lucro apurado no mesmo, haveria afrontado as disposições dos subitens 11.1 e 11.2 da Instrução Normativa SRF nº 71/78 e do art. 146 do RIR/80;
- que os dois conceitos, de exercício social e de período-base de apuração do imposto de

Acórdão nº 101-75. 531

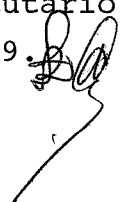
renda, não se confundem, pois aquele se as senta em disposições da legislação societária, que de acordo com o art. 175 da Lei nº 6.404, de 15.12.76 (lei das Sociedades por Ações) é o período normalmente igual a um ano, ao término do qual os administradores das sociedades devem elaborar as demonstrações financeiras, apurar os resultados produzidos pela empresa no mesmo período e prestar contas de sua administração aos sócios ou acionistas, enquanto o período-base para apuração do imposto de renda é o que compreende as operações e resultados considerados para uma mesma declaração de rendimentos, coincidindo em geral ou em princípio com o exerccício social, mas não necessariamente, para dizer que, de acordo com o art. 145 do RIR/80, geralmente um período-base corresponde a um exercício social, mas não se tratar de regra absoluta em confronto com os dois artigos seguintes, 146 e 147 do RIR/80;

- que, assim, não se pode pretender que a idéia de exercício social seja um para efeitos societários e outra para efeitos tributários e que exercício social e, para todos os efeitos, o definido na Lei nº 6.404/76;
- que a posição fiscal é manifestamente errônea pois, como balanço intermediário, se entende aquele levantado em data que não corresponde ao término de exercício social e que de acordo com o art. 204 da Lei nº 6.404/76 é aquele que pode proporcionar o pagamento de dividendos intermediários;
- que o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, como está dito em seu preâmbulo

Acórdão nº 101-75. 531

lo, estabeleceu métodos e critérios para adaptar a legislação do imposto de renda às inovações da lei das sociedades por ações, como está dito, a fls. 11, na petição impugnativa;

- que o Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, veio confirmar o entendimento da recorrente, pois o art. 9º não apenas permitiu, como determinou o procedimento ora em discussão e que, em se tratando de norma de caráter interpretativo, e como está salientado na petição impugnativa, a fls. 18, a teor do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), aquelas disposições do citado Decreto-lei nº 1.967/82 são aplicáveis ao caso presente.

A parte não litigiosa do crédito tributário já se encontra liquidada pela guia DARF, por xerox, a fls. 19. 

É o relatório.

Acórdão nº 101-75.531

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Absoluto não se tem o princípio exposto, preambularmente, na Exposição de Motivos do projeto em que se transformou no Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, só porque ali se disse, ao justificar-se a sobrevivência dele à Lei de Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15.12.1976), que a aplicação prática das inovações da legislação comercial requeria a adaptação da legislação do imposto de renda. Pode haver uma conciliação de conceitos ou critérios, mas isto não implica em se ter a legislação comercial a influir de maneira decisiva no campo dos efeitos peculiares à legislação fiscal. Esta se rege por normas próprias. O Direito Comercial e o Direito Tributário possuem normas jurídicas peculiares, distintas umas das outras, embora, na espécie em julgamento, as duas disciplinas mantenham normas correspondentes não só a respeito da normalidade, senão também da excepcionalidade quanto à duração do exercício social. E a própria Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 1.598/77 esclarece, sob o item 07, a distinção entre os objetivos da lei comercial e os da legislação tributária, assim:

"7. A lei de sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são regulados na lei Comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão das conveniências da legislação tributária."

Traçada, na maneira recém-descrita, a linha separativa entre as duas citadas legislações, — comercial e fiscal —, e, frise-se novamente, embora na espécie em julgamento, ambas as disciplinas mantenham normas comuns à normalidade e à excepcionalidade da duração do exercício social, como se verifica pelo confronto do art. 175 e seu parágrafo único da Lei nº 6.404/76, de um lado, respectivamente com os artigos 156 e 146 do RIR/80, de outro.

Acórdão nº 101-75.531

lado, é oportuno lembrar que, por ter personalidade singularmente autônoma, a obrigação tributária constitui uma espécie do gênero de um dever jurídico, de tal modo que as interpretações extensivas e outros processos usuais nos diversos ramos do Direito Positivo ou têm aplicação restrita ou se vedam no Direito Tributário, impedindo que a demonstração do lucro real fique a critério de cada um em debatê-la ou por meio de recursos analógicos ou com fundamentos puramente genéricos e subjetivos, pois assim quis o legislador, ao adotar a filosofia contida no item 07 da referida Exposição de Motivos, evitando contrariar-se o princípio da objetividade da lei fiscal. Logo, o intérprete não pode nem deve olvidar a inteligência estrita, própria do Direito Tributário, na aplicação da lei fiscal, a não ser que pretenda transformar-se em legislador, dando à norma entendimento elástico, pois é de sobrelevar-se a circunstância de ser a lei fiscal a causa exclusiva da obrigação tributária. E é somente ela que permite, na demonstração do lucro real das pessoas jurídicas, o cômputo subtrativo de certos valores, sendo até de salientar-se que a prevalência da lei fiscal sobre a comercial tem sua adequação consentida pelo art. 109 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), quando assim dispõe:

"Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários." (Os grifos não são do original).

Tanto a legislação comercial (Lei nº 6.404/76, art. 175) quanto a fiscal (RIR/80, art. 156) definem, em princípio, o exercício social como sendo um período de operações realizadas normalmente num lapso temporal igual a um ano. Todavia, no caso de alteração do exercício social e com o objetivo de vir proporcionar condições de restabelecer-se o período anual de operações, ambas as legislações também admitem, de forma excepcional, que o exercício social se reflita por um período de operações efetuadas em tempo desigual a um ano (Lei nº 6.404 — § único do art. 175 e RIR/80 — art. 146). Então, por mais do que se possa conjeturar, não é bem e só o período de um ano que caracteriza, em definitivo, o exer



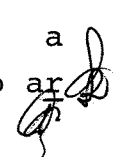
cício social, pois, pelo menos, quanto ao em que se trata de recompor-lhe aquele lapso temporal, por força de mudança da data de apuração anual de resultados, tem ele duração diversa de um ano, que poderá ser inferior ou superior a 12 (doze) meses.

Por alteração do exercício social, a fim de que ele passasse a compreender período outro, não mais o de 1º de fevereiro a 31 de janeiro do ano seguinte, como vinha abrangendo, a recorrente foi autorizada, pela Assembléia Geral Extraordinária de 09.09.1980, a mudar para 31 de dezembro de cada ano a data de encerramento do balanço. Então, dentro da nova data de encerramento do exercício social, pela primeira vez, procedeu a balanço em 31.12.1980.

O primeiro balanço, realizado após aquela autorização, determina-lhe um exercício social, que, obviamente, não abrange o período igual a um ano. E como consequência de semelhante balanço, resultante da citada determinação, a declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1981, por abranger o período-base de 01.02.1979 a 31.12.1980 (23 meses), enseja, como corolário do entendimento desenvolvido frente às disposições do art. 146 do RIR/80, que esse mesmo período seja considerado, para efeitos tributários, o do exercício social da empresa, para, o que se lhe seguir, voltar a compreender o interstício de um ano.

Ao alterar a data do seu exercício social, como faculta não só o § único do art. 175 da Lei nº 6.404/76, senão também o art. 146 do RIR/80, a recorrente transferiu, excepcionalmente, a ocorrência dos efeitos tributários, que normalmente seriam produzidos no momento posterior, caso não tivesse provocado o prolongamento do exercício social, mediante o período-base dilatado com que instruiu a declaração de rendimentos do exercício financeiro ou fiscal de 1981.

A declaração de rendimentos do exercício de 1981 tanto poderia ser instruída com o período-base de 23 meses (01.02.1979 a 31.12.1980) como com o de 12 meses (01.02.1979 a 31.01.1980), pois em ambos os casos ficaria atendida a regra do ar

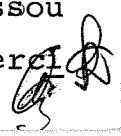


Acórdão nº 101-75.531

tigo 145 do RIR/80, de terminar o período-base em qualquer dia do ano calendário anterior ao exercício financeiro. E tendo-se na lembrança que a data da alteração do exercício social ocorreu em 09.09.1980, portanto depois de encerrado o balanço de 31.01.1980, seria até lógico que a empresa não se utilizasse da opção de instruir a declaração do exercício de 1981 com o período-base de 23 meses e reservasse o acréscimo de 11 meses para, reunindo-o àquele em que se restabeleceria o período de um ano (01.01.1981 a 31.12.1981), informar a declaração de rendimentos do exercício de 1982.

O lucro de Cr\$ 16.791.818, incorporado ao capital em 29.04.1980, dentro do exercício social compreensivo do período de 01.02.1979 a 31.01.1980, em que foi apurado e que poderia dar base à declaração de rendimentos do exercício de 1981, não foi submetido a nenhuma correção monetária. O ajuste monetário somente ocorreu depois do balanço de 31.01.1980 e este, como se explicou, poderia muito bem atender aos efeitos tributários do exercício de 1981.

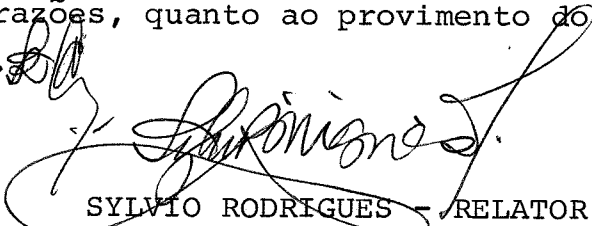
Assim, se a empresa tivesse continuado, até então, instruído a declaração de rendimentos com balanço encerrado a 31 de janeiro de cada ano, apresentando a do exercício financeiro de 1981 com o resultado de operações do período de 01.02.1979 a 31.01.1980, como seria mais razoável, dado que a alteração do exercício social se fez pós-balanço de 31.01.1980, do que ter informado a declaração do citado exercício com o período dilatado de mais onze meses, acrescentando àquele de 01.02.1979 a 31.01.1980 mais o de 01.02.1980 a 31.12.1980, nada depararia o fisco para pretender a injustificável cobrança do crédito tributário sobre a correção monetária do lucro de Cr\$ 16.791.818. A razão é óbvia: esse lucro se apurou no período social relativo a 01.02.1979 a 31.01.1980 e dentro de tal lapso de tempo não foi o em que ocorreu a alteração da data do exercício social para levantamento do balanço em data diferente da que se vinha fazendo a 31 de janeiro de cada ano, nem o em que se procedeu ao ajuste monetário do lucro incorporado ao capital em 29.04.1980. A correção monetária do lucro se processou no período dos onze meses posteriores ao do encerramento do exercício.



cio social relativo ao período de 01.02.1979 a 31.01.1980, portanto, no exercício social seguinte pela aplicação do coeficiente de onze meses correspondente à variação do valor nominal de uma ORTN do mês de janeiro de 1980 para o de dezembro de 1980. E, uma vez que a alteração da data do encerramento do balanço se deu, em 09.09.1980, depois daquela em que o do período de 01.02.1979 a 31.01.1980 se encerrou, não há como se considerar intermediário o balanço de 31.01.1980.

Sob esse aspecto, embora se reconheçam procedentes as razões de defesa, a retroatividade benigna, a teor do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional (Lei número 5.172, de 25.10.1966), na espécie, não teria aplicabilidade para dar-se efeito retro-operante à norma do § 2º, art. 9º, do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.1982, esquecendo-se que este último diploma legal expõe, em seu art. 26, que os efeitos decorrentes de tal diploma se produzem a partir do exercício financeiro de 1983 e que a citada retroatividade, de que trata aquela lei maior, se refere a casos de penalidade em sentido restrito e não a fato gerador de imposto.

Fique, assim, comentada a retroatividade benigna para que a defesa não creia ter sido ela incluída na procedência de suas razões, quanto ao provimento do recurso como é o voto do relator.


SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.