



MINISTÉRIO DA FAZENDA

nlfr

Sessão de 14 de abril de 1989

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.866

Recurso nº RP/105-0.092

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrid QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: VALLÉE NORDESTE S.A.

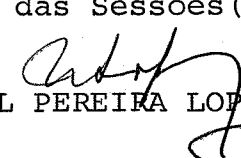
IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA NOS NEGÓCIOS DE
MÚTUA ENTRE COLIGADAS, INTERLIGADAS, CON
TROLADORAS E CONTRALADAS - APLICAÇÃO DO
ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83.

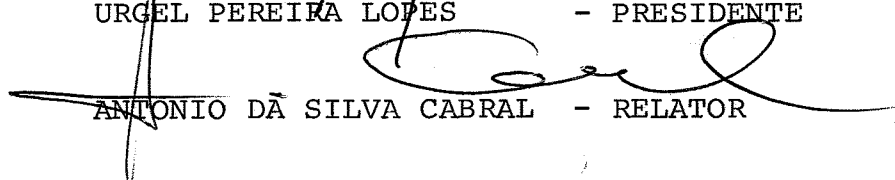
Nos negócios de mútuo contratados entre essas empresas a mutuante deverá reconhecer, para efeitos de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada de acordo com os índices oficiais, mas apenas sobre as prestações cujo vencimento se der a partir da vigência do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por,

ACORDAM os Membros Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 14 de abril de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE


ANTONIO DÃ SILVA CABRAL - RELATOR


MAURO GRIMBERG - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALTER CHAVES ROSAS, MIRIAM SEIF, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA e GERALDO VIEIRA. Ausente justificadamente o Cons. SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10670/000.272/86-04

RECURSO Nº: RP/ 105-0.092

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.866

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: VALLÉE NORDESTE S.A.

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional contra a decisão prolatada no Recurso nº 91.355, objeto do Acórdão nº 105-2.500, de 18.01.88, com fundamento no art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304/79, em cuja ementa ficou assentado o seguinte:

"VIGÊNCIA DO ARTIGO 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83. A aplicação do disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 não alcança os negócios de mútuo contratados antes da entrada em vigor do referido preceito."

Tratava-se de exame de lançamento decorrente da existência de empréstimos entre coligadas, entendendo o Fisco que, de acordo com o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, que previu a necessidade de a mutuante reconhecer, para efeito de determinação do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária, esse reconhecimento se desse com relação às prestações recebidas pela mutuante a partir de 1º de janeiro de 1983, embora o diploma legal só tivesse vindo a lume em outubro desse ano, pois o lucro é apurado no final do exercício, quando já estava em vigor o dispositivo em questão.

O Relator da matéria, na Câmara recorrida, foi

3

o

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

Cons. HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO, que fundamentou suas razões a respeito da aplicação do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. No seu entender esse artigo se aplicaria apenas às prestações pagas após a entrada em vigor deste diploma, principalmente pelo seguinte:

a) não se deve perder de vista que a natureza jurídica do fato gerador do imposto de renda implica na consideração deste como fato jurídico stricto sensu;

b) neste caso, e tendo-se em vista a natureza periódica do fato gerador, impossível se torna a aplicação retroativa do artigo 21, em especial:

- pela impossibilidade de se modificarem os efeitos jurídicos do fato jurídico já exteriorizado; e

- porque a retroatividade deve ser encarada como fenômeno do mundo jurídico e não como fenômeno do mundo econômico.

c) os rendimentos só podem ficar sujeitos à tributação de acordo com a lei vigente no momento em que se esses fatos ocorrerem.

A tese fazendária ao contrário, é no sentido de que o Decreto-lei nº 2.065/83, mesmo tendo sido publicado em outubro de 1983, aplica-se a todo esse ano-base, já que o fato gerador do imposto de renda é do tipo complexo, ou seja, para sua ocorrência exige-se uma soma de fatos que, em determinado momento, gerarão a obrigação tributária. Além do mais, o fato gerador só ocorre a 1º de janeiro do exercício financeiro correspondente ao ano-base no qual os rendimentos foram produzidos. Ainda que se considerasse o dia 31 de dezembro como a data em que esse fato gerador tem sua ocorrência, o Decreto-lei nº 2.065/83 seria aplicado no caso em julgamento. Por outro lado, não é da competência do Conselho de Contribuintes declarar a inconstitucionalidade de decretos-leis, posto que esta tarefa foi atribuída ao Poder Judiciário. E acrescentou: "Negar-se vigência ao Decreto-lei nº 2.065/83 no ano-base

7.

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

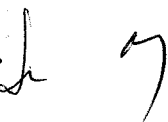
se de 1983, equivale a dizer que tal aplicação do Decreto-lei é inconstitucional, o que escapa da competência deste Egrégio Primeiro Conselho e da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais. "Invo- cou, por fim, o Parecer Normativo CST nº 23/83 e o Acórdão nº 103-07.431, de 10.06.86, assim ementado:

"IRPJ - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/ /83. NEGÓCIOS DE MÚTUA CONTRATADOS EN- TRE PESSOAS INTERLIGADAS. CORREÇÃO MONE- TÁRIA. A incidência e aplicação do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 alcança os negócios de mútuo que, mesmo ajusta- dos antes, determinam a permanência dos recursos mutuados em poder da mutuária durante o ano-base de 1983, no todo ou em parte."

Às fls. 174 se encontra o despacho do Presidente da Câmara recorrida admitindo o recurso especial.

O sujeito passivo não apresentou contra-razões.

É o relatório.



AMS.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator;

O recurso preenche os pressupostos para seu conhecimento e, por isto, passo, de imediato, ao mérito.

Trata-se de saber se o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 se aplica, inclusive, às prestações de mútuo recebidas entre 1º de janeiro e 28 de outubro de 1983, data da publicação deste diploma. O texto do dispositivo diz o seguinte:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeitos de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977."

Durante algum tempo se discutiu se o repasse de recursos financeiros entre empresas do mesmo grupo caracterizaria a operação financeira, predominando na doutrina a opinião pela resposta negativa, que invoca a falta de pressupostos básicos para a existência de uma operação financeira, tais como: ausência de finalidade lucrativa, inexistência de intermediação e efetivação do repasse sem atuação no mercado financeiro (HENRY TILBERY, Comentários ao Decreto-lei nº 2.065, RT-IBDT, 1983, SP, p. 126; ALBERTO XAVIER, Os Empréstimos entre Pessoas Jurídicas e a Lei Bancária, in Informativo Dinâmico IOB, SP, Junho, 1982. págs. 783 e 785; MA NOEL APARECIDO MEDEIROS, Empréstimos entre Empresas, in "O Estado de São Paulo", edição de 11.07.82, citados por H. TILBERY).

O Fisco sempre esteve atento para esta problemática, sobretudo pela verificação da existência de repasse de dinheiro

7.

✓

ro obtido por uma sociedade em favor da mutuária, em que a mutuante contabilizava os juros pagos no empréstimo repassado, bem como a respectiva correção monetária, como despesas operacionais. Outra questão preocupante para o Fisco era a possível distribuição disfarçada de lucros que os mútuos entre sociedades do mesmo grupo com controlador comum poderiam acarretar.

A Coordenação do Sistema de Tributação chegou mesmo a publicar o Parecer CST nº 43/81, em cuja ementa se dizia: "Quando a sociedade controladora repassa recursos obtidos por empréstimo no mercado financeiro ou levantados mediante emissão de debêntures, os encargos financeiros ou a remuneração dos títulos devem ser rateados entre os beneficiários dos recursos na exata proporção em que os capitais são repartidos."

Diante desse contexto histórico, surgiu o Decreto-lei nº 2.065/83, em cuja exposição de motivos se lia:

"Encerrando as modificações na legislação do imposto sobre a renda, os artigos 20 e 21 alteram a forma de cálculo do lucro da exploração — base para aplicação das isenções da pessoa jurídica — bem como a parte do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que regula lucros distribuídos disfarçadamente.

O Decreto-lei nº 1.598 não previa a hipótese de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas, porquanto admitia a tributação em conjunto dessas empresas.

Com a revogação dos dispositivos que facultavam às empresas interligadas a tributação em conjunto, tornou-se necessário modificar a legislação nessa parte, para incluir nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros os negócios realizados entre pessoas jurídicas ligadas, por valor notoriamente diverso do de mercado."

Logo a seguir, a Coordenação do Sistema de Tributação publicou o Parecer Normativo CST nº 23/83, no qual se analisou a seguinte dúvida: "a) Nos negócios de mútuo contratados sem remuneração entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, con

7.

2

troladoras e controladas, a obrigatoriedade de a empresa mutuante reconhecer, pelo menos, o valor da correção monetária é extensiva aos contratos ajustados dentro do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1984?" Ao responder a esta questão, assim se pronunciou a CST:

"2. A propósito da primeira dúvida posta em evidência, cumpre lembrar que o imposto de renda das pessoas jurídicas domiciliadas no país é apurado em função do período-base correspondente ao exercício financeiro em que é devido. Assim, tendo em vista que o Decreto-lei nº 2.065/83 não fixou vigência específica para os negócios previstos no artigo 21, o dispositivo legal é aplicável a todos os contratos de mútuo, celebrados entre as pessoas jurídicas legalmente qualificadas, estivessem compreendidos dentro do período-base alcançado pela vigência da lei nova."

Deixando de lado os problemas e aspectos dos debates suscitados pelo art. 21, chega a este Tribunal Superior a discordância entre Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes caracterizada pela seguinte questão: se às prestações recebidas pela empresa a partir de 1º de janeiro de 1983, como pretende o PN CST nº 23/83, ou só às pagas pelo mutuário a partir de 28.10.83, como entendeu a Câmara recorrida, deve ser aplicado o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Antes de passar à análise do problema, desejo ressaltar que a problemática poderia, em tese, ter os seguintes dobramentos, conforme se visasse a aplicação do art. 21 a:

- a) contratos celebrados durante o ano de 1983;
 - b) contratos celebrados antes de 1983, mas cujas prestações se venceram no correr de 1983;
 - c) contratos celebrados e encerrados entre 1º de janeiro e 28 de outubro de 1983;
 - d) contratos celebrados a partir de 1º de janeiro de 1983 e que se encerrariam em exercício posterior.
- M.

Passarei a analisar a questão tendo em vista a data do recebimento das prestações e não a data da celebração do respectivo contrato, ou do seu término, pois a matéria oferecida a esta Câmara Superior se reporta apenas a prestações recebidas a partir de 1º de janeiro de 1983, pouco importando a data da celebração do contrato. Esta, além disso, é a posição mais coerente, pois há casos em que o mútuo se realiza mediante abertura de crédito ou crédito em conta corrente, sem que se possa precisar quando se deu a celebração do contrato respectivo ou quando se dará o término. Por fim, aconselha essa tomada de posição a atitude do próprio Poder Judiciário que, em relação a lei de semelhante natureza, admite a aplicação desta a contratos celebrados antes da vigência da lei respectiva, já que tendo a lei aplicação imediata vai incidir sobre prestações a receber. A questão crucial, portanto, não é a relacionada com a data da celebração do contrato de mútuo, mas com a data do recebimento das prestações.

Não se perca de vista que o art. 21 se reportou a "negócios de mútuo contratados", como que fazendo crer que pouco importa o fato de o acordo ter sido celebrado em data anterior ou não. De resto, como se tem acentuado, o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 tem natureza fiscal, não podendo atingir o negócio de mútuo, em si, que é regido por normas de direito privado. Quem acompanhou os debates provocados pela Lei nº 4.357, de 1964, que dispôs a respeito da incidência de correção monetária sobre os débitos fiscais, não liquidados no vencimento, pôde perceber que o Judiciário acolheu a tese do Fisco, no sentido de que esse diploma atingiu os débitos constituídos anteriormente à sua entrada em vigor, e o STF sempre entendeu que a correção monetária neste caso deveria incidir a partir da vigência dessa lei, mas não poderia aplicar-se retroativamente sobre período anterior, embora pudesse aplicar-se no caso de débitos fiscais constituídos anteriormente (RE 71.950-SP, 1ª T., Rel. Min. A. Nêder, RTJ 87/86, entre muitos outros exemplos).

Postas estas premissas, passo à análise da questão proposta.

O primeiro argumento da Recorrente se centraliza na afirmação de que "o Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983 se aplica ao ano-base de 1983". A assertiva envolve petitio principii, pois supõe-se como provado o que deve ser provado. Se o referido diploma foi editado em outubro, por que teria de ser aplicado retroativamente?

A Procuradoria partiu de premissa no sentido de que o fato gerador do imposto de renda só ocorre a 1º de janeiro de cada ano. Logo, os fatos ocorridos durante todo o ano de 1983 comporiam o fato gerador no dia 1º de janeiro de 1984, motivo pelo qual o Decreto-lei nº 2.065/83 abrangeria o período-base por inteiro. Esta tese não mais é aceita, hoje, na communis opinio doctorum, principalmente porque haveria de ferir dois princípios basilares do nosso sistema tributário: o princípio da anterioridade da lei e, sobretudo, o princípio da segurança do direito, pois o particular não pode ficar submetido aos caprichos do legislador. Tem aquele o direito de organizar seus negócios de acordo com as leis vigentes antes da realização destes, sob pena de se deixar o particular completamente inseguro a respeito do que poderá acontecer no campo tributário, como se lei fosse algo semelhante a um vendaval ou a um terremoto que tomam uma cidade de improviso.

O segundo argumento da Recorrente foi o de que "o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é do tipo complexo. Isto significa que para ocorrer, exige uma soma de fatos que, em determinado momento, gerarão a obrigação tributária." A teoria do fato gerador complexo vem sendo utilizada pela doutrina cum grano salis, em primeiro lugar, porque se trata de doutrina alienígena e as leis e doutrinas de outros países só são válidas internamente quando compatíveis com a legislação nacional.

Invoca-se, frequentemente, a doutrina de AMILCAR DE ARAÚJO FALÇÃO (Fato Gerador do Obrigação Tributária, RT, 2ª ed., 1971), mas sem razão, pois esse autor definiu o fato gerador (pág. 26) do seguinte modo:

3,

"Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado."

Ressalta ele que nessa definição o essencial é que o fato gerador seja caracterizado pelos seguintes elementos:

- a) a previsão em lei;
- b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o direito tributário, um fato jurígeno, na verdade um fato econômico de relevância jurídica;
- c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o suprimimento ou a instauração da obrigação ex lege de pagar um determinado tributo.

Ao tratar da estrutura do fato gerador disse ele (pág. 122):

"Estruturalmente, o fato gerador pode ser um fato simples ou um fato complexo".

Isto significa que o fato gerador pode coincidir com um fato isolado ou com um conjunto de fatos encadeados e que mais representa um "estado de fato". Por isso acrescentou:

"No caso do fato complexo, ter-se-á em presença u'a multiplicidade de fatos congregados de modo a constituir, para repetir as expressões de MARIO BRACCI, uma unidade teleológica objetiva."

O fato gerador, portanto, pode ser representado por um fato isolado ou por um complexo de atos e fatos que estão unidos por meio de unidade teleológica objetiva. O agricultor que colhe a espiga de milho está realizando ato de colheita, mas nada impede que, por força de uma espécie de conceito de unidade teleológica se fale, por exemplo, em colheita de milho de 1988, para se expressar o conjunto de todas as espigas colhidas na safra de 1988.

7.

Neste caso, tanto se pode falar de colheita de uma espiga quanto de centenas delas, dependendo do elemento temporal.

A mesma coisa se diga no campo do imposto de renda. O importante não é o fato de o tributo ser cobrado instantaneamente, como no caso do imposto de renda na fonte, ou só após determinado período, como no caso do imposto calculado sobre o lucro real das empresas. O importante é que haja renda. Voltando-se ao caso das espigas: pouco importa que o agricultor se reporte a uma só ou ao conjunto das espigas, pois para se falar em colheita — que, utilizando-se a comparação da ADAM SMITH, corresponderia aos rendimentos no campo do imposto de renda —, seria preciso que existisse a espiga (isto é, seria preciso que existisse renda).

Além de a lei brasileira não fornecer definição de fato gerador instantâneo ou complexo não vem ao caso apelar — se para a teoria do fato gerador complexo, pois o que importa é saber se houve ou não aquisição de renda. Uma vez que o Brasil adotou o chamado "conceito legal" de renda, tem-se como tal tudo o que a lei diga que é renda. Ora, se a lei só disse em outubro, só a partir desse momento é que se poderá pensar em tributação de fato que implique obtenção de renda, na forma da lei.

Vem evoluindo nos tribunais estudo mais aprofundado do art. 43 do CTN, no sentido de se concordar com a tributação apenas quando realmente ficar comprovado que o contribuinte auferiu disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

No tocante, especificamente, a empréstimos entre empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, não se fazia questão, até a edição do Decreto-lei nº 2.065/83, de os respectivos contratos conterem cláusulas de correção monetária e de juros, entre muitos outros motivos, como que por aplicação ao direito da teoria dos vasos comunicantes, pois a correção monetária e os juros seriam considerados, de um lado, como receitas, mas, por outro lado, representariam despesas operacionais da mutuária.

7

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

Como as duas empresas pertencem ao mesmo grupo, a tendência seria as receitas e despesas se anularem. Restava alguma dúvida, conforme salientei, apenas quanto a uma possível distribuição disfarçada de lucros.

A lei, no entanto, houve por bem acabar com esse estado de coisas, criando ficção no sentido de que, embora não conste do contrato, tem-se como recebido pelo menos o valor da correção monetária. Poder-se-ia, igualmente, encarar o dispositivo legal no sentido de que a lei supõe que em todo empréstimo o valor mutuado retorne ao mutuante pelo menos com a correção monetária. Não vem ao caso discutir-se essa criação da lei. Quer sob a ótica da presunção, quer sob a ótica da ficção, a lei criou nova hipótese de incidência, na medida em que passou a considerar a correção monetária nos contratos de mútuo como se esta tivesse sido recebida. Ora, se a empresa, a partir de agora, "deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária", a própria lei está a dizer que não estava obrigada a reconhecer esta receita, a não ser, é claro, nos casos em que houvesse contratação de correção monetária. Pretender-se que essa incidência se daria a partir de 1º de janeiro de 1983, portanto antes de a própria lei ter sido editada, seria cair na abominável retroatividade da lei.

Como o art. 43 do CTN determina que o fato gerador do imposto de renda é a obtenção de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza, só a partir da vigência da lei que criou essa hipótese de incidência se poderia pensar em reconhecimento de correção monetária como se contratada fora, apenas para efeitos de apuração do lucro real.

Não é possível fazer-se ficção sobre ficção e, ainda mais, cobrar imposto retroativamente, a pretexto de o fato gerador do imposto de renda ser "complexo". Tem-se repetido, inúmeras vezes, que correção monetária em si não é renda e sim mera atualização de valor. Por conseguinte, se for editada uma norma que

7.

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

cria a ficção segundo a qual correção monetária é renda, que se tem como se recebida fora, a incidência desta norma não pode se operar de modo retroativo.

Outro argumento da Recorrente se baseia no seguinte: "No caso do imposto de renda, o fato gerador ocorre no primeiro momento do 1º dia do ano posterior ao ano-base. A lei publicada em outubro do ano-base, como é o caso do Decreto-lei nº 2.065/83, se aplica sem problemas a todo o ano-base, incluindo os meses anteriores à sua publicação, pois, como dito, o fato gerador só correu no dia 1º de janeiro de 1984, isto é, posteriormente à entrada em vigor da norma." Mais adiante acrescentou o Procurador: "... ainda que erradamente — que o fato gerador do imposto de renda, como querem alguns, ocorreu em 31 de dezembro do ano-base, mesmo assim não ocorreria retroatividade alguma, visto que o Decreto-lei foi publicado em outubro."

Ocorre que este Tribunal vem sustentado a mesma tese. O Tribunal Federal de Recursos e consagrada ^{pelo} no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que o fato gerador do imposto de renda não ocorre, necessariamente, em qualquer dessas duas datas, mas no momento em que se dá a concretização da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos, na forma do art. 43 do CTN.

Já tive oportunidade de acentuar, no voto proferido no Acórdão CSRF/01-0.801, o seguinte:

"O lançamento não está relacionado com a existência, vigência ou incidência da lei, em abstrato, mas com a aplicação desta, em concreto. O legislador brasileiro teve o cuidado de descrevê-lo (art. 142 do C.T.N.) como procedimento administrativo, isto é, como série de atos tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

A questão levantada neste processo diz respeito ao fato de a autoridade lançadora,

7.

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

ao proceder a essas várias atividades tendentes ao lançamento ter de pronunciar-se sobre o momento em que o fato gerador ocorreu (aspecto temporal do fato gerador). Isto é de suma importância, eis que o art. 144 do C.T.N., várias vezes mencionado, exige que o lançamento se reporte à legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Aqui chegamos ao ponto principal para o julgamento do presente caso. Para alguns, já que a empresa é tributada com base no lucro real e este, por sua vez, se apura no momento do levantamento do balanço patrimonial, é nesse instante que se consuma o fato gerador. Para outros, o fato gerador ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano e o lucro apurado em balanço é simples valor de referência para se aquilatar a capacidade contributiva da pessoa jurídica.

Sob o aspecto meramente científico essa afirmação envolveria, até, certa lógica, eis que o princípio da periodicidade da tributação não impediria que tal acontecesse, como, aliás, está implícito na Súmula 584 do S.T.F. Durante muito tempo a tributação do imposto de renda no Brasil tomou essa configuração, eis que o exercício social da empresa tinha a função de servir, apenas, de parâmetro, de base de comparação, de base impositiva para o imposto que seria calculado e cobrado no exercício seguinte, como a expressão da capacidade contributiva da empresa em face do imposto que lhe seria exigido.

O art. 43 do C.T.N., no entanto, criou regra específica, ao determinar:

"Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Este dispositivo modificou completamente a estrutura da tributação relacionada com esse imposto. Até então, o imposto de renda era cobrado de maneira tradicional submetendo-se essa cobrança à lei orçamentária, de

7.

✓

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

tal sorte que a importância a ser exigida de cada cidadão estava atrelada a dois parâmetros: a necessidade de fazer face à despesa prevista para o exercício e a capacidade contributiva de cada um. Predominava, nesse período, o conceito econômico de renda, no sentido tradicional da Teoria Econômica tão bem explicado por GASTON JÊZE. O art. 43 do C.T.N. revolucionou tal sistemática, adotando um conceito jurídico de renda, de tal maneira que, no Brasil, renda passou a ser tudo aquilo que a lei conceitua com tal. Por isso, o art. 45 do C.T.N. determina que contribuinte é o titular da disponibilidade jurídica ou econômica, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou proventos tributáveis. Além do mais, o parágrafo único desse dispositivo previu a possibilidade de a lei atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Com isso, o Código fez com que os acontecimentos ocorridos no ano-base e que compõem o chamado fato gerador deixassem de configurar mera base de estimativa para tributação, mas sim fato jurídica stricto sensu, com configuração própria, pois representado por uma disponibilidade efetiva e real, quer meramente econômica, quer jurídica.

Não se pode, por conseguinte, utilizar o mecanismo de antes, adotando-se a renda percebida, por mera ficção legal, no exercício financeiro da União, já que o conceito de renda do art. 43 do C.T.N. não ampara esse tipo de ficção. A renda, no sistema em vigor, está submetida à lei do tempo em que foi auferida, e não ao tempo em que o imposto é lançado (art. 144 do C.T.N.).

A ficção anterior, segundo a qual o fato gerador do imposto de renda ocorre no dia 1º de janeiro do exercício financeiro da União envolve, até, um absurdo, pois esse dia estaria abrangendo ao mesmo tempo os rendimentos do ano-base correspondente ao exercício seguinte e a base de cálculo do imposto a ser cobrado no exercício.

A Súmula 584 do S.T.F., editada inicialmente para a sistemática anterior ao C.T.N., acabou por não se renovar e foi sendo aplicada indiscriminadamente à nova realidade, após o C.T.N., favorecendo-se o Executivo

7.

15

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

que aplicava no exercício financeiro uma lei editada ao apagar das luzes do ano anterior, quando os fatos já haviam ocorrido e o contribuinte organizara sua economia de acordo com a legislação então vigente. A aplicação da legislação, neste caso, atingia fatos jurídicos ocorridos antes da entrada em vigor da nova lei, com flagrante quebra do princípio constitucional da irretroatividade das leis. A violação do preceito constitucional é ainda mais flagrante quando, como no caso em julgamento, o fisco pretende aplicar uma lei a fato gerador ocorrido antes de esta lei sequer se publicada."

Acrescenta a recorrente que "não é da competência dos Conselhos de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade de Decretos-leis ou quaisquer outros atos legislativos. De fato, só o Poder Judiciário é que pode, por via direta ou indireta, declarar tal inconstitucionalidade."

Também aqui se equivocou a Fazenda Nacional. Em primeiro lugar, a Câmara recorrida em momento algum declarou a inconstitucionalidade do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. Deteve-se, apenas, na análise do caso concreto, entendendo que esse artigo se aplica a partir da vigência da lei. É comum, nos meios fazendários, confundir-se declaração jurisdicional de inconstitucionalidade da lei, que é apanágio do Poder Judiciário, com aplicação de princípio constitucional, que nada mais é do que aplicação do princípio da legalidade ao caso concreto.

No caso em julgamento a Câmara recorrida simplesmente aplicou o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 em consonância com o princípio constitucional da irretroatividade da lei, que consta do art. 153, § 3º, da Carta Magna. Se a missão do Conselho de Contribuintes, consoante consta do art. 8º do Regimento Interno ao qual está submetida a Câmara recorrida, é aplicar a lei Tributária, o Colegiado se portou dentro do que lhe manda o Regimento, já que sendo a Constituição a lei das leis deverá ser "aplicada" em primeiro lugar.

No caso, teve razão a Câmara recorrida, pois a Ad-

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

ministração vinha ferindo o ato jurídico perfeito, mediante aplicação equivocada do Decreto-lei nº 2.065/83.

Embora o recurso especial esteja baseado, apenas, no art. 3º, do inciso I, do Decreto nº 83.304/79 (conf. fls. 157), a Procuradoria invocou a seu favor o Acórdão nº 103-07.431, de 10.06.86, da Terceira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"IRPJ - ART. 21 DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 .
NEGÓCIOS DE MÚTUA CONTRATADOS ENTRE PESSOAS
INTERLIGADAS - CORREÇÃO MONETÁRIA. A incidên-
cia e aplicação do art. 21 do Decreto-lei nº
2.065/83 alcança os negócios de mútuo que,
mesmo ajustados antes, determinam a permanên-
cia dos recursos mutuados em poder da mutuá-
ria durante o ano-base de 1983, no todo ou em
parte."

Este acórdão se baseou, inicialmente, no item 2 do Parecer Normativo CST nº 23/83, ao início transcrito. Este ato normativo, porém, fundamentou-se em proposição não mais acolhida, hoje, nos tribunais, ou seja, que o período-base serve como parâmetro e que o imposto é cobrado tendo o ano-base como referência da capacidade contributiva e, por isso mesmo, o fato gerador só ocorre no dia 1º de janeiro do exercício respectivo. Esta parte já foi refutada acima. A seguinte parte do item 2 do Parecer Normativo CST nº 23/83 se fundamenta em hipótese irreal, ao afirmar que o Decreto-lei nº 2.065/83 não fixou vigência para os negócios previstos no art. 21. Não fixou e nem poderia fixar, pois o negócio de mútuo é regido pelo Direito Privado e o decreto-lei só pode ter como objeto, na forma do art. 55 da Carta Magna: segurança nacional, finanças públicas, inclusive normas tributárias e criação de cargos públicos e fixação de vencimentos. O parecer, aliás, foi tão infeliz que o Relator do acórdão paradigma afirmou: "A expressão "estiverem compreendidos dentro do período-base" não está isenta de dúvidas." Com razão haveria de observar o Relator, mais adiante: "Convém ter em mente que a regra do art. 21 do Decreto - lei nº 2.065/83 é de natureza puramente fiscal, não atingindo, de modo algum, os contratos de mútuo em si, quanto aos direitos e obrigações".

7

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

gações dos mutuantes e dos mutuários, e mesmo quanto à liberdade de contratarem segundo as normas de direito privado pertinentes ao contrato de mútuo." Tentando interpretar o parecer, disse o Relator:

"Assim, a meu ver, a expressão "estiverem com preendidos dentro do período-base", do item 2 do PN-CST nº 23/83, deve ser entendida no sentido de que, no período-base correspondente ao exercício financeiro de 1984, em todo o período-base correspondente ao exercício financeiro de 1984, em todo o período-base ou em parte dele, os recursos financeiros mutuados estiveram em poder da empresa interligada, pouco importando a data da celebração do contrato de mútuo."

Esta forma de interpretação, no entanto, acabou resvalando na retroatividade da lei, pois considerou o art. 21 aplicável a partir de 1º de janeiro de 1983, quando este diploma só foi publicado em outubro. É o mesmo que dissesse ser possível uma criança ter quebrado a vidraça do vizinho antes mesmo de ter nascido. Por outro lado, a incidência da norma não se dá sobre os "recursos financeiros" mutuados, mas sobre a correção monetária como se recebida tivesse sido pelo mutuante. Ora, invocando-se a velha parêmia nullum tributum sine praevia lege, é óbvio que se a lei só foi editada em outubro só poderia atingir os fatos ocorridos após sua edição. Assim como no caso em que a lei define algum comportamento como crime o cidadão que o praticou no dia anterior à edição da lei não poderá ser condenado, pois só é crime aquilo que a lei diz que o é, assim no caso do imposto de renda, pois tanto o Direito Penal quanto o Direito Tributário estão submetidos ao princípio da tipicidade ou seja, enquanto não houver sido criado o tipo legal não há ocorrência de qualquer fato típico, de acordo com o princípio do nullum crimen sine praevia lege. Além do mais, sendo o tipo legal tributário submetido à chamada tipicidade cerrada, isto é, o tipo legal deve ser descrito em todos os aspectos por meio de lei, se o tipo criado pelo art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 só apareceu em outubro de 1983 é óbvio que a tipicidade só poderá ocorrer a partir da entrada em vigor da lei que criou esse tipo legal.

7,

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

Valho-me do acórdão do Supremo Tribunal Federal relativo à Representação nº 1.451-7, de 25.05.88, no qual se apreciou a constitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87, sendo Relator o Ministro J.C. MOREIRA ALVES, e em cuja ementa se lê o seguinte:

"- As obrigações de simples quantia regidas pelo princípio do nominalismo são dívidas de dinheiro; as obrigações de simples quantia subordinadas à atualização são dívidas de valor.

- Se, em virtude da legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador do imposto de renda (no caso, 31.12.86), deu este nascimento a obrigação de dinheiro (obrigação de quantidade ou de simples quantia regida pelo princípio do nominalismo), não pode a lei no va alterar esse efeito, transformando essa obrigação em obrigação de valor (obrigação de quantidade ou simples quantia subordinada a atualização), sob pena de alcançar retroativamente o próprio fato gerador que, incluído na categoria do ato jurídico perfeito, está salvaguardado de eficácia retroativa da lei pelo texto constitucional (art. 153, § 3º, da Carta Magna)."

Todos concordam em que o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 não é norma de direito privado, que tivesse visado atingir os contratos de mútuo já celebrados, mas sim os efeitos fiscais dos contratos de mútuo. Tanto isto é verdade, que o ajuste a ser feito, em razão desse decreto-lei, quando a empresa mutuante resolvesse oferecer à tributação a correção monetária do valor mutuado como se esta recebida fosse, a forma encontrada pelo PN CST nº 23/83 foi a escrituração extracontábil dessa correção no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. Isto significa que a lei fiscal transformou, por mera ficção, uma dívida de dinheiro ou de simples quantia em dívida de valor, alterando completamente a natureza da dívida, para os objetivos fiscais, de tal sorte que, sob a ótica do direito privado a dívida continuaria sendo dívida de dinheiro, mas sob a ótica fiscal passaria a ser considerada como dívida de valor. Ora, conforme a decisão do STF, a transformação da dívida de dinheiro em dívida de valor só poderia ocorrer a par

7.

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

tir da vigência da norma que instituiu essa mudança, sob pena de se ferir o princípio da irretroatividade das leis inserto no art. 153, § 3º, da Constituição Federal de 1967, com a Ementa Constitucional de 1969.

Parafraseando o que disse o Ministro MOREIRA ALVES, poder-se-ia afirmar que o Decreto-lei nº 2.065/83 tem efeito imediato e geral (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 6º, § 2º), alcançando, portanto, os contratos de mútuo ainda em plena validade, por ocasião de sua entrada em vigor, mas só quanto às prestações vencidas após sua entrada em vigor. Conforme escreveu o Ministro: "Observa Limongi França que "o efeito da lei nova é imediato, isto é ao mesmo passo que não atinge os fatos anteriores, nem os efeitos anteriores desses fatos, atua no momento mesmo em que se torna obrigatória." E logo adiante, referindo-se às leis de direito público ou de ordem pública, assinala o ilustre autor: "As leis dessa natureza têm, em princípio, efeito imediato, mesmo em relação às consequências de lei ou fato pretérito, dos quais só não atinge as partes anteriores" (A irretroatividade das leis e o direito adquirido", 5. ed., 1982, p. 258 e 259)."

O Decreto-lei nº 2.065/83 entrou em vigor na data de sua publicação, ou seja, em 28.10.83. Por conseguinte, só partir desse momento é que se poderia aplicar a ficção de que a correção monetária teria sido obtida, mesmo, na realidade, não tendo sido cobrada. Do contrário, estar-se-ia ferindo o direito adquirido do contribuinte, qual seja, o de celebrar contrato sem a correção monetária, posto que a legislação anterior não fixava obrigação de as empresas interligadas calcularem a correção monetária dos contratos de mútuo entre elas celebrados. Poder-se-ia dizer como o Min. Moreira Alves: "Esse direito, portanto, que poderia ser exercido pelos respectivos titulares de acordo com a lei anterior, é intangível à incidência da lei nova (Lei de Introdução, art. 6º, § 2º)." E acrescentou, mais adiante: "A jurisprudência da Suprema Corte, relacionada com os efeitos da lei nova, que institui correção monetária dos débitos em geral e dos débitos tributários em particular, sempre observou uma linha uniforme, a que essa lei tem

7.

20

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

aplicação imediata, alcançando créditos tributários anteriormente, não podendo recair o cálculo, porém, sobre período anterior à data de sua vigência, em face do princípio da irretroatividade das leis, inscrito no art. 153, § 3º, da Lei Maior."

Nos casos relativos à Lei nº 6.899, de 1981, que previu a correção monetária sobre qualquer débito resultante de decisão judicial, inclusive nas execuções de títulos da dívida líquida e certa, prevaleceu no STF a tese de que a correção monetária só poderia incidir a partir da vigência dessa lei, mesmo que sobre débitos contraídos anteriormente. A linha foi sempre a mesma: a lei alcançava os créditos constituídos anteriormente, não podendo recair o cálculo, porém, sobre período anterior à data de sua vigência, por se contrapor ao art. 153, § 3º, da Constituição Federal (RE 99-180-SP, Rel. Min. Djaci Falção, RTJ 106/847, onde se refere decisão do Pleno em igual sentido - AR 948 e AR 723, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, RTJ 99/532 e 99/539; RE 99.123, 1ª T., Rel. Min. Néri da Silveira RTJ 114/284; RE 100.397 e RE 99.515, Rel. Min. Alfredo Buzaid, RTJ 114/1.138 e 114/1.116).

Muito bem acentou o Min. MOREIRA ALVES que a moeda encerra três valores: o nominal, o intrínseco ou metálico e o aquisitivo. O nominal se caracteriza como "valor jurídico" do dinheiro, ao passo que o aquisitivo representa o "valor econômico". Na lição de SCADUTO (I Debiti Pecuniari e il Deprezzamento Monetario, nºs 12 a 15, págs. 19 a 30).

O Ministro adotou a distinção de ANTUNES VARELA (Direito das Obrigações, vol. I, nº 123 e sgs., págs. 346 e segs.) que separa as obrigações de quantidade ou de simples quantia (que são aquelas que têm por objeto a prestação de certa soma de dinheiro) das obrigações de simples quantia regidas pelo princípio do nominalismo que se distinguem das obrigações de simples quantia subordinadas à atualização. E acrescentou: "Em verdade, as primeiras (as obrigações de simples quantia regidas pelo princípio do nominalismo) é que são as também denominadas dívidas de dinheiro (a que o Projeto de Código Civil ora em tramitação no Senado assim

7.

21

Acórdão nº-CSRF/01-0.866

alude, em seu art. 313: "As dívidas em dinheiro devem ser pagas em moeda corrente e pelo valor nominal"); as segundas (as obrigações de simples quantia subordinadas à atualização) são, na realidade, dívidas de valor, como com precisão acentua HERNANDEZ-GIL num dos mais lúcidos estudos que conheço a respeito (Derecho de Obligaciones, I, nº 64, p. 189):

"Sem nominalismo não cabe, em sentido estrito, a dívida de quantidade. Se há de perquirir, através da quantidade, um valor que não seja o nominal (o poder aquisitivo da quantidade de dinheiro em diversos momentos), e então não se poderá dizer que o devedor deve simplesmente a quantidade, senão outro valor, e a dívida não recaíra sobre a quantidade, senão como ponto de referência a esse outro valor. Tratar-se-á em tal caso de uma dívida de valor (cfr., abaixo, 70). A quantidade de não será por si só decisiva. E unicamente se a quantidade é decisiva de maneira excludente, a dívida é desta classe" ("Sin nominalismo no cabe, en sentido pleno, la deuda de cantidad. Si hay que inquirir, a través de la cantidad, un valor que no sea el nominal (el poder adquisitivo de la cantidad de dinero en diversos momentos), entonces no podra decirse que el deudor debe simplemente la cantidad, sino otro valor, y la deuda no recaerá sobre la cantidad, sino como punto de referencia a ese otro valor. Se tratará en tal caso de una deuda de valor (cfr. infra 70). La cantidad no será por sí sola decisiva. Y unicamente si la cantidad es decisiva de manera excluyente, la deuda es de esta clase").

E, mais adiante, ao examinar as dívidas de valor, nelas integra as dívidas acima aludidas, e assim as distingue das dívidas de dinheiro:

"Num segundo aspecto, a dívida é também de valor quando, abstração feita de o dinheiro estritamente integrar ou não o conteúdo da prestação, não se deve meramente uma quantidade de dinheiro, senão seu valor. Este valor não vinculado a uma soma numérica ou quantidade tem de ser um valor distinto do nominal, uma vez que a dívida de uma quantidade de dinheiro, por seu valor nominal, é dívida de dinheiro. O valor distinto do nominal é, concretamente, o poder aquisitivo do dinheiro. Donde se infere que o real é totalmente

7

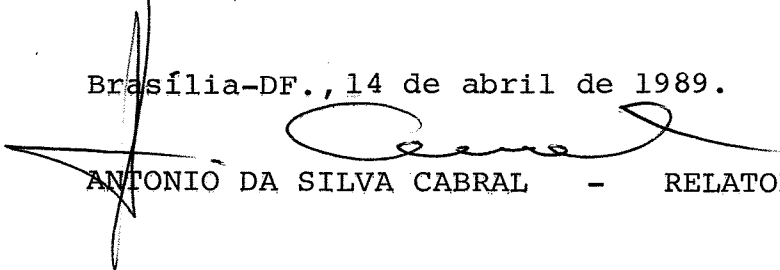
excluído sempre do âmbito da dívida de valor não é tanto o dinheiro quanto o valor nominal deste: A dívida de dinheiro se coloca na zona regida pelo nominalismo; a dívida de valor, na zona subtraída ao império desse princípio" ("En un segundo aspecto, la deuda es también de valor cuando, avstracción de si el dineiro estrictamente integra o no el contenido de la prestación, no se debe meramente una cantidad de dinero, sino su valor. Este valor no vinculado a una suma numérica o cantidad tiene que ser un valor distinto del nominal, ua que la deuda de una cantidad de dinero, por su valor nominal, es deuda de dinero. El valor distinto del nominal es, concretamente, el poder adquisitivo del dinero. De donde se infiere que lo real y totalmente excluído siempre del ámbito de la deuda de valor no es tanto el dinero quanto el valor nominal de este. La deuda de dinero acota la zona regida por el nominalismo; la deuda de valor acota la zona sustraída al imperio de este principio") (Ob. cit., nº 70, pág.202)."

No caso do mútuo, as parcelas que mutuário vinha pagando, a partir de 1º de janeiro de 1983, constituiriam uma obrigação pecuniária pelo valor nominal da moeda, caso tivessem sido previstas sem correção monetária. Essas mesmas prestações se transformaram, em decorrência do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, em obrigação pecuniária pelo valor de aquisição (valor de troca) da moeda aferível por um índice (ORTN). Logo, só partir da vigência dessa lei é que o contribuinte estaria obrigado a computar a correção monetária' como se a tivesse recebido, e não a partir de 1º de janeiro.

Até a vigência do Decreto-lei nº 2.065/83 cada prestação se constituía num ato jurídico perfeito, de acordo com o direito privado, bem como de acordo com as normas que regiam o Direito Tributário, devendo-se aplicar ao caso, portanto, as determinações dos arts. 105, 116, e 144 do CTN.

Tendo em vista todo e exposto voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., 14 de abril de 1989.


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - RELATOR