

Sessão de 6 de novembro de 1995

Acórdão Nº CSRF/01-1.911

Recurso nº - RD/104-0.700

Recorrente - MICHEL SALLOUM

Recorrida - QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE
CONTRIBUINTE

INTERESSADA - FAZENDA NACIONAL

CANCELAMENTO DE DÉBITOS - DEPÓSITOS
BANCÁRIOS - Estão cancelados pelo artigo 9º,
inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, os
débitos de imposto de renda que tenham por
base a renda presumida através de
arbitramento sobre os valores de extratos ou
de comprovantes bancários, exclusivamente.

IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA - A lei
tributária que torna mais gravosa a
tributação somente entra em vigor e tem
eficácia, a partir do exercício financeiro
seguinte àquele em que for publicada. O § 5º
do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O.
de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto,
não tem aplicação ao ano-base de 1990.



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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos
Fiscais, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso,
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente
julgado. Vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber.

Sala das Sessões (DF), 6 de novembro de 1995



EDISON PEREIRA RODRIGUES - PRESIDENTE



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR



LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Antônio de Freitas Dutra, Waldevan Alves de Oliveira, Victor Luis de Salles Freire, Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol, José Carlos Guimarães, Wilfrido Augusto Marques, Jonas Francisco de Oliveira (Suplente Convocado), Manoel Antonio Gadelha Dias e Luiz Alberto Cava Maceira. Ausentes por motivo justificado os Cons. Verinaldo Henrique da Silva e Afonso Celso Mattos Lourenço.

R E L A T Ó R I O

MICHEL SALLOUM recorre a este Colegiado da decisão proferida pela Egrégia Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 104-11.636, de 22 de agosto de 1994, prolatado no julgamento do Recurso nº 75.882, postulando a sua reforma.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado é o seguinte:

O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

"IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Não logrando o contribuinte devidamente intimado comprovar a origem dos depósitos bancários em suas contas correntes nesses estabelecimentos, excluem-se os valores já por ele declarados como receita, e tributa-se a diferença por evidente omissão de receita."

A decisão da Egrégia Câmara está alicerçada no voto do relator, fls. 87, que motivou a sua convicção nos seguintes argumentos de fato e de direito:

"Esta Câmara já tem apreciado e julgado muitos casos semelhantes ao aqui discutido e tem adotado posição de que, não comprovadas as origens dos depósitos bancários suspeitados, são os mesmos tidos como decorrentes de receitas não declaradas e portanto sujeitas à tributação.

A alegação de que o Decreto-lei nº 2471/88 restringe a ação da fiscalização nesse sentido não prevalece, pois que os depósitos bancários não foram exclusivamente utilizados como base de cálculo, mas serviram de indícios de omissão de receitas, cuja

47

totalidade o contribuinte não logrou comprovar, além do fato de o mesmo não ser inibidor ou revogatório desse tipo de ação fiscal.

Sobre o assunto, diz a Lei nº 8.021/90, em seu art. 6º, par. 5º, que o arbitramento poderá ser ainda efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações."

O contribuinte comprova a divergência com cópia do Acórdão nº 102-29.449, de 19/10/94, assim ementado:

"IRPF - Os depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam por si só, rendimentos tributáveis. Recurso voluntário provido."

O lançamento refere-se ao ano-base de 1989, exercício de 1990.

O sujeito passivo fundamenta seu recurso especial de fls. 92/95 na mesma linha de argumentos do voto condutor do acórdão paradigma, segundo o qual apesar de os depósitos bancários evidenciarem sinais exteriores de riqueza, devem ser o marco inicial da investigação e não o objetivo final, fazendo-se mister, para tanto, a demonstração não só do aumento patrimonial, bem como da recita de modo inequívoco. O simples depósito bancário não basta para se presumir seja ele rendimento, principalmente no caso das pessoas físicas que não são obrigadas a manter contabilidade ou Livro diário. E assevera que muitas são as razões que originam depósitos bancários sem que sejam necessariamente rendimentos, só podendo ser considerados como tais, quando utilizados na aquisição de um bem ou investimento. E arremata afirmando que o fisco limitou-se a levantar o total sem qualquer outro indício e o Recorrente trouxe aos autos tanto em fase de impugnação, como

h

em grau de Recurso, vasta jurisprudência e até súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos demonstrando que é ilegítimo o lançamento de crédito tributário arbitrado apenas com base em extratos ou depósitos bancários.

O dissídio jurisprudencial foi reconhecido pela Presidenta da Egrégia Quarta Câmara que o acolheu (fls.101/103).

Em suas contra-razões, a Douta Procuradoria junto à referida Câmara entendeu que o lançamento foi feito em bases sólidas, somente após o conhecimento de depósitos bancários cujas origens não encontravam respaldo na renda declarada, nem foram devidamente esclarecidas pelo contribuinte. A autoridade fiscal infirmou a declaração do sujeito passivo, valendo-se de um instrumento legal, o extrato bancário, a teor do art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90, lei posterior, portanto com efeitos derogatórios ao Decreto-lei nº 2.471/88, que cancelava, em seu art. 9º, inciso VII, os débitos para com a Fazenda Nacional, se resultantes, exclusivamente, de depósitos bancários.

É o relatório. *h*

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator.

O recurso de divergência interposto pelo sujeito passivo está assente no inciso II do artigo 3º do Decreto nº 83.304, de 28/03/79, com guarda do prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no § 3º do mencionado artigo, estando, outrossim, devidamente comprovado o dissídio jurisprudencial, consoante o bem lançado despacho de fls. 101/103, da ilustre Presidenta da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Tomo, pois, conhecimento do recurso.

As questões trazidas ao deslinde do Colegiado, no que respeitam ao lançamento do imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários e o cancelamento pelo art. 9º e seu inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1/09/88, dos créditos da Fazenda Nacional obtidos por essa forma, e bem assim a licitude ou não dos lançamentos efetuados após a edição desse Decreto-lei e antes da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O. de 13/04/90), já foram objeto de pronunciamento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Ac.º CSRF/01-898, unânime.

A afirmação de que o lançamento no caso concreto não se baseara exclusivamente em depósitos bancários, data venia, improcede posto que não foi trazida aos autos nenhuma prova, ou sequer fortes indícios, de que o contribuinte realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositando-os em sua conta corrente bancária. Tudo não passou de presunção. E de presunção não autorizada por lei.

dh

E tanto isso é verdade que o ilustre relator do acórdão recorrido, sentindo a fragilidade dos fundamentos do lançamento (arts. 1º a 4º da Lei nº 7.713/88, fls. 47), trouxe à colação o art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O 13/04/90). Embora sem afirmar expressamente que entendia ser esse mandamento legal aplicável à espécie em julgamento, deixou implícito esse juízo. Sobre esse aspecto, manifestar-me-ei adiante para não prejudicar a atual linha de raciocínio.

No momento, reporto-me, como razão de decidir, aos fundamentos do voto que em que se baseou o referido aresto que, como relator, proferi naquela assentada:

"Inicialmente, cabe consignar que o Direito Tributário Brasileiro consagra o princípio da reserva legal CTN., arts. 3º, 9º e 142), de modo que descabe o lançamento de imposto com base em presunção que não seja expressamente autorizada por lei.

Por outro lado, o mesmo código estabelece em seu artigo 43 que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Ora, o depósito bancário em si mesmo não é fato gerador do imposto, sendo necessário que o fisco demonstre a existência da renda auferida pelo contribuinte.

A prova da aquisição de renda não declarada pelo contribuinte cabe, portanto, ao fisco, salvo quando, por expressa disposição, a lei impuser ao contribuinte a comprovação de um determinado fato sem o que a autoridade administrativa poderá presumir a percepção do rendimento.

Neste caso, o artigo 39 do RIR/80 que autorizava o arbitramento dos rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza.

Por longo tempo, a Administração recorreu a esse dispositivo para lançar o imposto.

Todavia, não raro, utilizava os depósitos bancários como prova bastante de omissão de rendimentos e não apenas como um indício a ser devidamente investigado e corroborado com outros elementos probatórios que autorizassem, em seu conjunto, a formação dessa convicção.

Desta forma, inúmeros foram os lançamentos feitos com base exclusivamente em depósitos bancários, infringindo princípios e regras do direito tributário, fato que levou o Poder Judiciário e também a jurisprudência administrativa a pronunciar-se contra o procedimento, manifestações essas que culminaram na Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos, citada e transcrita ao final do relatório.

Em resumo, a administração estava lançando imposto com base em presunção não autorizada em lei.

E foi exatamente por reconhecer a inexistência da obrigação tributária, que autorizaria o fisco a lançar o imposto, que o Poder Executivo, valendo-se da prerrogativa constitucional de baixar decretos-leis, cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional a esse título, através do art. 9º e seu inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 1/09/88, assim redigidos:

"Art. 9º - Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

.....
VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários."

O Poder Executivo assim motivou a expedição desse dispositivo:

"A medida preconizada no art. 9º do projeto, pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que, s.m.j., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência."

dh

Abra-se parêntese para realçar que a vontade do legislador era por cobro a pretensões fiscais que não tinham a menor chance de sucesso, dentre elas as arbitradas com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários; evitar dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus da sucumbência; e colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, também, para o desafogo do Poder Judiciário.

Resta saber, à luz das regras de interpretação da lei, se alcançou o seu objetivo, ou seja, se essa é a vontade da lei.

É verdade que a lei tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente (CTN., art. 111, inciso I).

Mas é ledó engano supor que, por isso, estejam afastadas as demais regras de hermenêutica e aplicação do direito, dentre as quais a interpretação teleológica.

É preciso ter em vista os fins sociais a que a lei se destina (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º). E não se esquecer, tampouco, que ela deve ser interpretada dentro da sistemática em que se insere, com destaque para as normas constitucionais.

Fechando parêntese, e voltando ao pensamento interrompido, o ilustre Conselheiro KAZUKI SHIOBARA alertou, com muita propriedade, para o fato de que subjacente em todo crédito tributário está a obrigação tributária que lhe dá suporte e razão de existência.

O crédito tributário tem lugar com o lançamento, tornando exigível o débito do contribuinte conseqüente da materialização da hipótese em abstrato prevista na lei tributária.

De modo que, a prevalecer o entendimento de que apenas os débitos objeto de cobrança e, portanto, de lançamento estariam alcançados pelo cancelamento, a finalidade da lei estaria profundamente comprometida pelos absurdos que geraria, como exemplifica o voto vencedor. E o que é pior, configurando uma interpretação contrária ao princípio da isonomia estabelecido no inciso II do art. 150, da Constituição Federal de 1988, como limitação do poder de tributar, assim exposto:

" Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias,

asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (grifei).

I - "omissis"

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

Haveria tratamento desigual entre iguais, na medida em que contribuintes na mesma situação tivessem tratamentos antagônicos em função da época do lançamento. Quem fosse alvo de lançamento anterior ao referido decreto-lei, teria o seu débito cancelado; quem sofresse lançamento após esse mandamento legal, não.

Por outro lado, pergunta-se, passaria a ter mais êxito o lançamento com base nos mesmos fundamentos que o Poder Judiciário proclamava improcedentes, só pelo fato de ter sido efetuado após o referido decreto-lei? E estar-se-ia contribuindo, assim, para o desafogo do Poder Judiciário e das próprias repartições fiscais, ao se lançar imposto sabidamente indevido? E os custos por acaso deixariam de ser desnecessários, onerando os contribuintes de um modo geral?

É certo que não, pois o que se pretende é cancelar o débito que o fisco entendia existir como decorrência da presunção de omissão de rendimentos, adotada sem autorização legal, procedimento que não pode ser repetido.

Digo o débito que o fisco entendia haver, porque, a rigor, nem existia, posto que a obrigação tributária tem origem na lei e na ocorrência do fato gerador nela previsto. Estando a pretensão em desacordo com o disposto no art. 43 do CTN, pois não houve percepção de disponibilidade econômica ou jurídica, nem se pode afirmar a existência desse débito. Se o próprio débito era ilícito porque a lei iria cancelar apenas os débitos lançados?

No voto condutor do Acórdão nº 101-86.129, de 22/02/94, aprovado por unanimidade, a ilustre Conselheira Mariam Seif, relatora do Recurso nº 105.343, tratou com muito acerto essa questão, merecendo atenção especial os seguintes excertos:

h

" Como se vê dos autos, dois dos exercícios objeto da autuação (1988 e 1989) estão alcançados pelo cancelamento estabelecido no mencionado dispositivo legal, e o terceiro, isto é, 1990, refere-se a período-base (1989) no qual inexistia autorização legal para arbitrar-se o imposto de renda com base em depósito bancário, uma vez que tal autorização só veio a ser restabelecida em abril de 1990, com o advento da Lei nº 8.021/90.

Nem se argumente que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorrido até setembro de 1989, data da edição do Decreto-lei nº 2.471/88, pois tanto a doutrina como a jurisprudência são uníssonas no entendimento de que o lançamento tributário é de natureza declaratório: NÃO CRIA DIREITO. Assim seus efeitos retroagem à data do fato gerador.

O Professor RUBEM GOMES DE SOUSA, sem dúvida o maior pilar do Direito Tributário Brasileiro, no conhecido COMPÊNDIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, consignou que as fontes da OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA são:

- a lei, o fato gerador e o lançamento, os quais segundo ele correspondem às fases da:

-soberania, direito objetivo e direito subjetivo, sendo obrigação nessas fases:

- abstrata, concreta e individualizada, e, referindo-se a cada uma delas, vale recordar o que ele escreveu, verbis:

" A lei é a fonte da obrigação tributária no sentido de que, para que possa surgir tal obrigação em um caso concreto, é preciso que haja lei criando um tributo e definindo as hipóteses em que ele é devido ...

O fato gerador, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dado origem à obrigação de pagar o tributo.

A função do lançamento é individualizar a obrigação prevista em abstrato pela lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador. " (grifamos). 47

Igualmente outro jurista festejado e estudioso da matéria, o Sr. A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO, na obra Doutrina da Aplicação do Direito Tributário, conceitua essas três fases do tributo como: previsto, devido ou exigível".

Conceituando-as, diz que se "configura a primeira hipótese, quando, instituindo-o lhe atribui a lei existência jurídica, isto é, estabelece apenas, a sua previsão"... "Dá-se a segunda, isto é, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato"..."Verifica-se a terceira hipótese, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o".

Do mesmo modo, também o Professor FABIO FANUCCHI, em seu "Curso de Direito Tributário Brasileiro" Ed. Resenha Tributária, S.P., escreveu:

" O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração da existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo, porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico"

Portanto, o débito já existe desde o momento da ocorrência do pressuposto fato, previsto em abstrato na lei, o lançamento acrescenta-lhe apenas o atributo da exigibilidade, isto é, todos os efeitos se reportam à ocorrência daquele pressuposto fático, que a doutrina intitula de fato gerador, como se depreende do texto do próprio Código Tributário Nacional, quando o artigo 144 estabelece:

"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada." 7

Quer dizer, o direito da Fazenda Pública surge com a prática do ato previsto em lei para a sua ocorrência e não do ato administrativo de lançamento.

Da teoria dualista adotada pelo nosso Código Tributário Nacional, retira-se uma consequência inafastável, que nem precisava estar expressamente regulada (mas está no transcrito art. 144): a de que a referência a débito deve entender-se a estrutura (montante, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, data do vencimento, consequências do seu inadimplemento) constante da legislação vigente à data do seu nascimento.

Assim, quando o artigo 90, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88 cancela os débitos com o imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos e comprovantes bancários, ele o faz independentemente do imposto estar lançado ou não. A estrutura do imposto está configurada com a prática da infração, e qualquer anistia, cancelamento ou outro efeito dado pela lei tributária anterior atinge a todos os fatos já ocorridos, sendo irrelevante ter havido ou ter deixado de haver lançamento do imposto correspondente a esses fatos."

Saliente-se que o legislador do Decreto-lei nº 2.471/88, a exemplo do que fizera em outros diplomas legais, utilizou o termo "cancelamento" abrangendo, assim, duas figuras jurídicas:

a) A Remissão, prevista no CTN, nos artigos 156, IV, e 172, que extingue o crédito tributário, portanto, pressupõe a existência de um lançamento, e

b) a Anistia, prevista no mesmo CTN, nos artigos 175 e 180, que a exemplo da isenção, exclui o crédito tributário, isto é, exclui a possibilidade do próprio lançamento.

Sem dúvida, em todos os casos que o legislador utiliza a expressão "cancelamento" de débitos, tem querido abranger os débitos com atributo da exigibilidade (lançados) e sem esse atributo, ou seja, o que o nosso legislador conceitua como obrigação tributária e o débito não individualizado pelo lançamento." 4

Por todo o exposto, conclui-se que o legislador, apesar da redação dada ao art. 9º e seu inciso VII, que gerou interpretações contraditórias, não deixou de atingir os objetivos a que se propusera.

Daí, ter razão o sujeito passivo quando afirmou no final de suas contra razões que "A lei ao determinar o arquivamento dos processos administrativos em andamento, contém implícita uma determinação de não abrir novos processos sobre a mesma matéria".

Pelo menos, enquanto o legislador não autorizasse o arbitramento de rendimentos com base na renda presumida mediante utilização de depósitos bancários, o que somente veio a acontecer com o advento da Lei 8.021/90, nas condições nela previstas.

A edição desta lei veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse a incidência do imposto de renda com base em arbitramento de rendimentos sobre os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente."

Por isso, mandou cancelar os débitos, lançados ou não.

Em síntese: Estão cancelados, pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento sobre os valores de extratos ou de comprovantes bancários, exclusivamente.

Resta agora examinar a licitude da aplicação do art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O 13/04/90), ao caso sob julgamento, pois, como já se disse anteriormente, embora sem se manifestar expressamente nesse sentido, o relator do acórdão guerreado deixou implícito esse juízo. E também porque a ilustre Procuradoria, em suas contra-razões (fls.104), sem aprofundar-se no exame da questão, segue os passos do relator, por certo, pela mesma razão (fragilidade do fundamento legal invocado no lançamento para lastrear a exigência), ao asseverar que, em se tratando de lei posterior o referido dispositivo (art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021, de 12/04/90) tinha efeitos derogatórios ao Decreto-lei nº 2.471/88.



Concorda este relator que houve essa derrogação. Só que os seus efeitos são "ex nunc" (de agora). Na verdade, nem a referida lei teve pretensão contrária, posto que, em seu artigo 12, declara entrar em vigor na data da sua publicação, o que ocorreu em 13/04/90.

Ora, como já se disse anteriormente, não foi provada pelo fisco a existência de renda a tributar. E, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a percepção de disponibilidade econômica ou jurídica é essencial à cobrança do imposto de renda, seu fato gerador, e não havia previsão legal para que o rendimento fosse considerado presumido.

Somente após o advento da Lei nº 8.021/90, através de seu art. 6º e §§, é que foi legalmente autorizada a tributação com base na renda presumida, mediante sinais exteriores de riqueza, através de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessa operação.

O emprego dessa presunção legal, enseja em relação ao tratamento anterior, aumento da carga tributária.

Em sendo assim, essa lei somente produz efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1991, por força de vedação inserta no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988, que tem o seguinte teor:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios: (grifei).

I - ... "omissis" ...

.....



III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."(grifei).

O Código Tributário Nacional, complementa essa norma constitucional, ao dispor:

"Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majorem tais impostos;"

Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116."

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

A Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, foi erigida sobre legislação que considerava a renda auferida no ano-base tão-somente um "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ao passo que, com o Código Tributário Nacional, a renda auferida no período-base passou a ser o próprio fato gerador do tributo.

Nesse sentido, esclarece José Luiz Bulhões Pedreira, em sua consagrada obra Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec-Editora Ltda., 1979, pág. 110:

dh

"Antes do CTN, o regime legal do imposto anual das pessoas jurídicas e físicas baseava-se na idéia de que os contribuintes eram tributados, em cada exercício financeiro da União pela renda ganha no próprio exercício da tributação; e, para poder cobrar o imposto em função da renda do exercício em curso, a lei presumia que o contribuinte auferia, em cada exercício financeiro, renda em montante igual à percebida no ano anterior. Daí a noção de ano-base do imposto. A renda ganha no ano anterior não era um fato gerador nem base de cálculo (segundo os conceitos do CTN), mas base para estimativa da renda que a lei presumia como ganha no exercício em que o imposto era devido. Essa noção foi expressamente enunciada no artigo 42 do RIR de 1926 (Dec. 17.390, de 26.7.1926): (o grifo não é do original).

O imposto devido em um exercício será calculado tomando-se por base de avaliação rendimentos ou renda global no ano anterior, supostos iguais aos do exercício em que tiver de ser feito o lançamento."

Coerente com esse princípio, a lei não tributava a renda auferida pelas pessoas físicas no ano em que transferiam residência para o exterior nem o lucro das pessoas jurídicas no ano da extinção. Além disso, até 1939 o imposto das companhias tinha como "base de avaliação" o lucro apurado em balanço encerrado até 30 de junho do mesmo exercício financeiro em que o imposto era devido.

7. Legislação aplicável no Lançamento do Crédito Tributário. - A definição de fato gerador do imposto adotada pelo CTN tornou insustentável a idéia original de que a renda auferida no ano-base é apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro do imposto...".

Esses ensinamentos foram acolhidos pela nossa Jurisprudência, como se verifica da decisão unânime da 5ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, Ap. 82.686-PR, D.J.U. de 3/05/84.



Portanto, a referida lei (Lei nº 8.021/90), que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado, por força do dispositivo constitucional e da lei complementar, somente passou a ter eficácia, para efeito de majoração do tributo, no exercício financeiro da União iniciado em 1º de janeiro de 1991, alcançando o exercício social das empresas principiado nessa data. Em outras palavras, alcançando os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/91, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Em resumo:

A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90 (D.O. de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto, não tem aplicação ao ano-base de 1990.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso especial.

Brasília (DF.), em 6 de novembro de 1995



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR