



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 20 outubro de 19 86

ACORDÃO Nº 101-76.838

Recurso n.º - 90.255 - IRPJ - EX: DE 1984

Recorrente - C.F. BENTO PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA.

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

IRPJ - LEI QUE ENTRA EM VIGOR APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE INAPLICABILIDADE, AINDA QUE VIGENTE ANTES DO EXERCÍCIO FINANCEIRO. Tendo em vista que a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, como fato gerador do IRPJ, ocorre no fluxo do período formativo, aperfeiçoando-se no final do período-base e, ainda, tendo em vista que o art. 144 do CTN estabelece que o lançamento reporta-se à legislação vigente à data de ocorrência do fato gerador, não é possível a aplicação de lei nova a período-base já encerrado, ainda que vigente antes do início do exercício financeiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por C.F. BENTO PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Sylvio Rodrigues

Sala das Sessões (DF), em 20 de outubro de 1986

AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 23 OUT 1986

V.V

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.053

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 11.080-024.135/85-89

RECURSO Nº: 90.255

ACÓRDÃO Nº: 101-76.838

RECORRENTE: C. F. BENTO PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA.

R E L A T Ó R I O

Em sessão realizada por esta Câmara em 18 de junho de 1986, converteu-se o julgamento do recurso em epígrafe em diligência. Na oportunidade foi feito o seguinte relatório:

Lê fls. 37/38

Determinou-se, então, fosse realizada diligência para que se informasse a data em que foi apresentado à Junta Comercial o distrato social, assim como a data em que se deu o respectivo arquivamento.

As fls. 41 encontra-se certidão fornecida pela Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, informando que em 20 de dezembro de 1983 foi arquivado o distrato firmado em 31 de outubro de 1983, com adendo firmado em 24 de novembro daquele mesmo ano.

É o relatório.

ACÓRDÃO Nº 101-76.838

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo de 30 dias estabelecido pelo art. 33 do Decreto 70.235/72. Tempestivo e manifestado nos moldes da lei, conheço do apelo.

No mérito, é de observar que sempre houve controvérsias a respeito do momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica, assim como se a legislação superveniente ao encerramento do período-base, mas anterior ao início do exercício financeiro da União, seria ou não aplicável.

O colendo Supremo Tribunal Federal, a propósito do tema, chegou a editar Súmula, consubstanciada no verbete 584, com o seguinte teor:

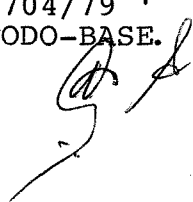
"584 - Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

Assim, com base no texto da referida súmula, sustentava-se que embora promulgada depois do encerramento do período-base, a legislação superveniente seria aplicável desde que observado o princípio da anterioridade.

Recentemente, entretanto, em julgamento realizado pelo Tribunal Pleno, a Excelsa Corte, por unanimidade de votos, veio fixar novos contornos à questão que devem ser aqui levados em consideração.

Para melhor compreensão do assunto, friso que o precedente referido teve como base julgado da Quinta Turma do egrégio Tribunal Federal de Recurso, assim ementado:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - D.L. 1.704/79 -
(ART. 1º) - CICLO DO FATO GERADOR - PERÍODO-BASE.



ACÓRDÃO Nº 101-76.838

O art. 1º do D.L. 1.704/79 teve em mira o período-base em curso, pendente, "in fieri" à data da publicação respectiva (24.10.79) e não o já encerrado, em seu ciclo formativo, como acontece no caso concreto, cujo aperfeiçoamento ocorreu em 31 de janeiro anterior.

A partir do CTN, o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no seu fluxo continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 116, I), o que veio afastar a legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência apresentando-se hoje tal aquisição no período-base como o próprio fato gerador.

Inaplicabilidade da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do CTN posterior.

Deu-se provimento ao recurso voluntário.

(AC 82.686-PR - Min. SEBASTIÃO REIS - 5ª turma - D.J. 03/05/84)

No voto condutor do v. aresto, o eminente Ministro SEBASTIÃO REIS teve oportunidade de acentuar:

"A matéria em torno do momento em que o ciclo de formação do fato gerador do imposto de renda se perfaz tem sido objeto, entre nós, de estudos amplos, antes e depois do CTN, como se vê em Rubens Gomes de Sousa (RDA 12/32 - 58), Araújo Falção (Fato Gerador da Obrigação Tributária, página 143), Sampaio Doria (Lei Tributária no Tempo pg. 167), Alfredo Becker (Tema Geral do Direito Tributário pg. 302 e 367) Fábio Fanucchi (Curso de Direito Tributário Brasileiro II/77 - 92), e, nesse ponto, estou de acordo com o julgado recorrido, quando entende que, na espécie, a hipótese de incidência se compõe no último dia do ano social (31.01.79), mas divirjo, na parte em que dá como legítima a aplicação daquele diploma legal, pois, a meu juízo, o seu artigo 1º teve em mira o período-base em curso, pendente, "in fieri" à data da publicação respectiva (24.10.79) e não o já encerrado, em seu ciclo formativo, como acontece no caso concreto, cujo aperfeiçoamento ocorreu em 31 de janeiro anterior."



ACÓRDÃO Nº 101-76.838

Sublinhe-se que essa é a interpretação que se afirma com o CTN, pois a partir da lei 5.172/66, o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no seu fluxo continuado até o encerramento do seu ciclo (artigo 116, I), o que veio afastar a legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência apresentando-se hoje tal aquisição no período-base como o próprio fato gerador (cf. Bulhões Pedreira, Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica I/110).

Friso que a hipótese não convém o enunciado da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída a luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do CTN."

Contra tal decisão foi interposto recurso extraordinário para o Pretório Excelso, tendo aquela Augusta Porto confirmado o acórdão atacado. É a seguinte a ementa do julgado:

"EMENTA: - 1. Imposto sobre a Renda. Pessoa Jurídica. Fato Gerador.

2. Ausência de prequestionamento do art. 153, § 2º, da Constituição, bem como dos artigos 221 e 388 do Decreto nº 76.186-75 (Súmulas 282 e 356).

3. Dissídio não configurado com as Súmulas 66, 67 e 584 do Supremo Tribunal.

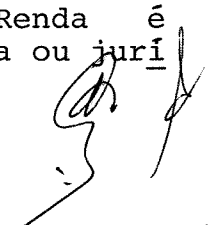
4. Exercício social não coincidente com o exercício financeiro do Poder Público.

5. Ao entender que o art. 1º do Decreto-lei nº 1.704/79 teve em mira o período-base em curso e não o já encerrado à data da sua publicação, deu-lhe, o acórdão recorrido, interpretação compatível com as normas do Código Tributário Nacional"

(RE 103.553-6-PR - Min. OCTÁVIO GALLOTTI - 1ª Turma - 24.09.85)

Destaca-se do voto do eminente relator, Ministro OCTAVIO GALLOTTI, as seguintes considerações:

"O fato gerador do Imposto sobre a Renda é "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica



dica" (art. 43 do Cód. Trib. Nac.). O término do lapso, autorizado em lei, para avaliarem-se os rendimentos tributáveis (no caso, o dia 31 de janeiro de 1979) representa o aperfeiçoamento do fato gerador, sobre o qual não deve incidir a norma superveniente, Decreto-lei nº 1704, de 24.10.79.

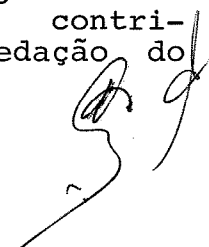
Nos termos do art. 105 do Código Tributário Nacional, a "legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116". Pendente era, na espécie em julgamento, o exercício social iniciado em fevereiro de 1979, não o consumado em janeiro daquele ano.

Segundo o art. 144 do mesmo Código, o "lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada". A exceção aberta, a essa regra, pelo § 1º do artigo em causa, sendo relativa a "novos critérios de apuração ou processos de fiscalização", serve para realçar a inviabilidade da retroação, para o fim de majoração da alíquota.

Tudo conduz a inferência de que o conceito fundamental, a nortear a tributação da Renda das pessoas jurídicas, há de ser o exercício social, que não se confunde com o exercício financeiro do Poder Público. Em cotejo com a mobilidade desse exercício social, deverão ser entendidos os princípios da anualidade e da irretroatividade da imposição, porquanto, diversamente do que prevalece para as pessoas físicas, nada impede que as jurídicas elejam o encerramento do seu próprio exercício e, por via de consequência, a data do implemento do fato gerador."

Foram, finalmente, opostos embargos de divergência para o Pleno, os quais não mereceram recebimento, em decisão que foi assim ementada:

"E M E N T A: - Imposto de renda. Pessoa jurídica. O período-base para efeito de incidência do imposto não coincide necessariamente com o exercício financeiro da União, podendo fixar-se em períodos menores. Nos termos da Lei nº 7.450, de 1985, o período-base pode ser de 1º de janeiro a 31 de dezembro (artigo 16), ou, para os contribuintes referidos no artigo 17, com a redação do



ACÓRDÃO Nº 101-76.838

Decreto-lei nº 2.284, de 1986, o da apuração do lucro real nos meses de junho e dezembro de cada ano.

Embargos de divergência não conhecidos."

(ERE 103.553 - Min. CARLOS MADEIRA - D.J. 16.6.86)

O conspicuo relator, Ministro CARLOS MADEIRA, asseverou na parte nuclear de seu voto que:

"No que respeita a Súmula 584, cumpre considerar que ela reflete o que mais acontece, nas declarações de rendimentos e está em concordância com a própria legislação vigente à época, sintetizado no art. 95 do Regulamento baixado com o Decreto nº 5.844, de 10 de maio de 1966, verbis:

"Art. 95 - A base do imposto será dada pelos rendimentos brutos, deduções cedulares e abatimentos correspondentes ao ano civil imediatamente anterior no exercício financeiro em que o imposto foi devido (Decreto-lei nº 5.844, artigo 22)."

Com o advento da Lei 5.172, de 25.10.66, estabeleceu-se, no artigo 116, que se considera o corrido o fato gerador, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Com relação ao imposto de renda, anota Bulhões Pedreira que "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. Se a legislação ordinária somente pode definir como fato gerador do imposto a "aquisição da disponibilidade" da renda, há que escolher entre duas alternativas: ou (a) se define como fato gerador a renda cuja disponibilidade é adquirida no próprio exercício financeiro da União em que o imposto é devido, e neste caso são necessárias duas declarações de rendimentos — uma provisória, no início do exercício, e outra final, de ajustamento à renda ganha, ou (b) se reconhece que a aquisição da disponibilidade de renda no ano-base é o fato gerador, que somente se completa no início do exercício financeiro da União."



ACÓRDÃO Nº 101-76.838

E acrescenta:

"Para conciliar esse conceito de fato gerador do imposto anual com a faculdade de alterar a legislação do imposto até as vésperas do início de cada exercício financeiro, a jurisprudência afirma que a ocorrência do fato gerador somente termina no início de cada exercício financeiro e que a legislação aplicável na definição do crédito tributário é a em vigor no momento em que termina a ocorrência do fato gerador, e não durante todo o período de sua ocorrência. Essa tese torna nítida a aplicação retroativa das modificações da legislação, pois a lei que define a situação de fato que faz nascer a obrigação tributária somente entra em vigor depois que a situação de fato por ela definida já ocorreu". (Imposto de Renda, Pessoa Jurídica).

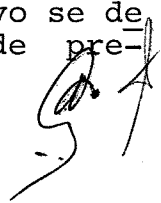
Cabe; porém, observar que no regulamento baixado com o Decreto 76.184, de 2.9.75, a base do imposto já era considerada o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido. Já se tinha, portanto, como base do imposto, o lucro verificado em período inferior ou superior a doze meses, entre uma declaração e outra. É o que dispunha o seu art. 221.

A aplicação da Súmula teria que atender a essa nova orientação legislativa, e deve tê-lo feito, nos casos em que os contribuintes estabelecem sem períodos-base maiores ou menores que o ano civil, de forma a evitar a eficácia retroativa da lei.

Presentemente, tem ela tranqüila vigência ; pois a legislação passou a definir o período-base de incidência do imposto. Com efeito, a Lei nº 7.450, de 23.12.85, estabeleceu:

"Art. 16 - Para efeito de Apuração do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, o período-base de incidência será de 1º de janeiro a 31 de dezembro, ressalvado o disposto no artigo 17 desta lei.

Art. 17 - As pessoas jurídicas cujo lucro real ou arbitrado, no exercício financeiro de 1985, tenha sido igual ou superior a 40.000 (quarenta mil) OTNs (Art. 2º do Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982) serão tributados com base no lucro real ou arbitrado, apurado semestralmente nos meses de junho e dezembro de cada ano, salvo se demonstrarem ter praticado a política de pre-



ACÓRDÃO Nº 101-76.838

gos nos critérios adotados pelos órgãos competentes do Ministério da Fazenda." (Redação do Decreto-lei nº 2.284/86).

Há de entender-se, pois, que ano-base a que se refere a Súmula é o período-base de apuração, nos termos dos dispositivos legais.

Não configurada a divergência quer com o precedente trazido a confronto, quer com a Súmula 584, não conheço dos embargos."

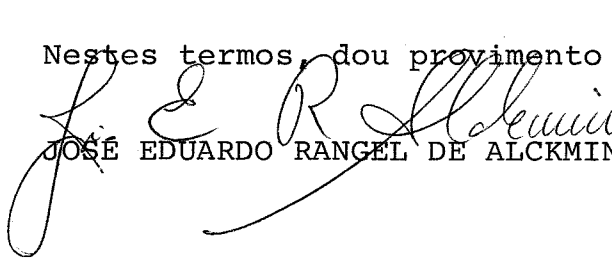
Friso que tal entendimento foi acolhido por todos os demais Ministros componentes da colenda Suprema Corte, sem que houvesse qualquer dissídio.

Não bastasse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, observo que duas das três Turmas da egrégia segunda Seção do Tribunal Federal de Recursos tem adotado a orientação que acabo de noticiar.

Todas essas considerações fazem-me inclinar pela tese de que o Decreto-lei nº 2.065, de 25 de outubro de 1983, não é aplicável à empresa cujo período-base se encerrou em 30.06.1983. Nos termos dos precedentes retrocitados, a lei nova só tem aplicação aos fatos geradores em formação, não ao já encerrado.

Dispensando-me de outras considerações, tanto por serem desnecessária quanto para não me estender mais ainda, entendo que realmente a alíquota aplicável, ao caso em apreço, era a de 30%, isto em relação ao período-base de 01.07.82 a 31.06.83.

Nestes termos, dou provimento ao recurso


JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR 