



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/
.....

Sessão de 07 de junho de 1988

ACÓRDÃO Nº 103-08.422

Recurso nº - 91.479 - IRPJ - EXS: 1983 e 1984
Recorrente - CASA NUNES MARTINS S/A. IMPORTADORA E EXPORTADORA
Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO - RJ

IRPJ - VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DE LEI TRIBUTÁRIA NO TEMPO-LEI QUE ENTRA EM VIGOR APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE MAS ANTES DO RESPECTIVO EXERCÍCIO FINANCEIRO - APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83.

O art.43 do C.T.N. definiu o fato gerador do imposto de renda como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que essa disponibilidade corre, para as empresas, de maneira continuada, aperfeiçoando-se no final do período-base, e não no dia 1º de janeiro do exercício financeiro da União no qual o imposto deva ser pago. Por outro lado, considerando-se que o art.144 do C.T.N. determina que o lançamento deve reportar-se à legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador, não é possível a aplicação de lei nova a período-base já encerrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA NUNES MARTINS S/A. IMPORTADORA E EXPORTADORA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, 07 de junho de 1988.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


JUIZ CARLOS PIVA

- PROCURADOR DA FAZENDA NA-
CIONAL

09 JUN 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e RICHARD ULRICH KREUTZER. Ausente/por motivo justificado o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. 

RECURSO Nº 91.479

ACÓRDÃO Nº 103-08.422

RECORRENTE: CASA NUNES MARTINS S/A. IMPORTADORA E EXPORTADORA.

R E L A T Ó R I O

CASA NUNES MARTINS S/A. IMPORTADORA E EXPORTADORA, em presa sediada na cidade do Rio de Janeiro, inscrita no CGC sob o nº 33.113.077/0001-27, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade (fls.70/71), recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra a empresa foi lavrado o auto de infração de fls. 02, conforme abaixo:

Exercício de 1983 - Ano-base de 1982

1. Despesas estranhas aos custos (gastos com veículos).....	238.370	
2. Despesas sem comprovação.....	<u>643.280</u>	881.650

Exercício de 1984 - Ano-base de 1983

1. Despesas estranhas aos custos (Gastos com veículos).....	1.074.538	
2. Despesas sem comprovação....	<u>1.173.486</u>	2.248.024
3. Cálculo da diferença do adicional		
- Lucro real	105.684,72	ORTN
- Limite	<u>40.000,00</u>	ORTN
- Excedente	65.684,72	ORTN
- Adicional 10%	6.568,47	ORTN
- Adicional calculado na declaração	<u>4.568,47</u>	ORTN
	2.000,00	ORTN
- Adicional de 10% sobre 574 ORTNs (item 02).	<u>57,47</u>	ORTN
- Diferença total do adicional	2.057,47	ORTN



Acórdão nº 103-08.422

4. Diferença de alíquota:

- Lucro real 105.684,72 x 35%	36.989,65 ORTN
- Imposto calculado na declaração	<u>31.705,41</u> ORTN
- Diferença de imposto	5.284,24 ORTN

Foram infringidos os arts. 153, 157, § 1º, 387, inciso I, 405 e seu parágrafo 1º, todos do RIR/80.

Na impugnação a empresa reconheceu a validade da autuação no tocante a despesas glosadas e apresentou o respectivo DARF que comprovava o recolhimento das importâncias correspondentes a 148,95 ORTN com relação ao exercício de 1983, e 201,14 ORTN relativamente ao exercício de 1984.

A contestação cingiu-se à aplicação da alíquota do imposto à base de 35% e o limite do adicional que o Fisco calculou à base de 40.000 ORTN, com fundamento no Decreto-lei nº 2.065/83. Isto porque este diploma foi editado em 26 de outubro de 1983 e a empresa havia encerrado seu balanço em 30 de abril de 1983, quando ainda estava em vigor o Decreto-lei nº 1967, de 23 de novembro de 1982.

Referiu-se, inicialmente, ao art. 153, § 1º, da Constituição da República, que proclama a igualdade de todos perante a lei. O § 3º, por sua vez, determina que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". O art. 106 do CTN só permite a retroatividade da lei na chamada retroatividade benigna, quando a aplicação da lei a fato anterior tem por fim beneficiar o infrator.

No seu caso, o balanço é encerrado em 30 de abril, marco temporal onde se verifica o lucro real, onde aparece a disponibilidade econômica, momento exato em que se dá a situação definida em lei como necessária e suficiente para a incidência do imposto de renda. Não pode, pois, o Fisco compelir o contribuinte a pagar o tributo à base alíquota de 35%, nem aceitar o limite de 40.000

Acórdão nº 103-08.422

ORTN para o cálculo do adicional do imposto de renda. Não se justifica, por conseguinte, a aplicação, no caso, do Decreto-lei número 2.065/83, ainda que o imposto fosse cobrado no exercício de 1984.

Na informação fiscal de fls. 51/53 foi lembrado, inicialmente, que a empresa, embora concordando com as infrações relativas a despesas glosadas, recolheu apenas o imposto, faltando pagar, também, a multa. No tocante à aplicação retroativa do Decreto-lei nº 2065/83, assevera que a cobrança se reporta ao exercício de 1984, quando esse diploma já estava em pleno vigor.

As fls.66/69 foi inserido parecer, no mesmo sentido, com base no qual o Delegado da Receita Federal negou acolhida à impugnação em decisão assim ementada:

" - A lei de imposto de renda editada no mesmo ano do balanço da pessoa jurídica aplica-se ao exercício financeiro a ele correspondente, mesmo que tenha sido publicada após o encerramento daquele balanço.

- Extingue-se o crédito tributário relativamente à tributação das despesas glosadas, pelo pagamento."

No recurso voluntário (fls.75/89) a empresa repetiu as mesmas razões da impugnação.

E o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

I - ESTADO DA QUESTÃO

Trata-se de questão relacionada com a aplicação da lei tributária no tempo. Para seu deslinde impõe-se ter em consideração os princípios da legalidade, irretroatividade da lei e anterioridade, a respeito dos quais passo a tecer considerações.



Acórdão nº 103-08.422

II - O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Cumpre não perder de vista o princípio da legalidade de que se encontra no art.19, inciso I, e no art.153, § 2º e 29, da Constituição Federal, nestes termos:

"Art. 19 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição."

.....

"Art.153 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

§ 2º - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

.....

§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição."

Hã, por conseguinte, um princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito e está contido no § 2º, citado acima. Hã, ainda um princípio específico da legalidade, inserido no § 29 do art.153 da Constituição e que supõe a existência de lei específica para que qualquer tributo possa ser cobrado do particular. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denomi



Acórdão nº 103-08.422

nam de princípio da reserva da lei. O Poder Público está impedido , pois, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Na realidade, o § 29 é decorrência do princípio da legalidade contido no § 2º da Constituição. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é óbvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do C.T.N. como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é, o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

A lei deve prever todos os aspectos essenciais do fato gerador. É o que se denomina de princípio da reserva absoluta da lei ou princípio da tipicidade. No Brasil, a tipicidade é do tipo cerrado onde cada tributo deve estar previsto em lei e especificado em todos os seus aspectos, desde o suporte fático ou núcleo até o aspecto quantitativo (representado pela base de cálculo e pela alíquota), o aspecto temporal, aspecto territorial ou âmbito de aplicação territorial da lei etc.

III - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI.

O princípio da irretroatividade da lei se acha consubstanciado no art. 153, § 3º, da Constituição da República, nos seguintes termos:

"§ 3º - A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

Esse mesmo princípio também se acha na Lei de Introdução ao Código Civil, em cujo art. 6º se lê que:



"Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º - Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

§ 2º - Consideram-se adquiridos assim os direi-tos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterãvel, a arbítrio de outrem.

§ 3º - Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso."

Dentro desse contexto se enquadra a determinação do art.105 do C.T.N. no sentido de que:

"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."

O art. 106 do C.T.N., por sua vez, prevê a aplicação retroativa da lei, mas apenas para os casos de ela ser expressamente interpretativa ou nas hipóteses em que possa ocorrer a chamada retroatividade benigna.

Se o fato gerador já ocorreu, embora a cobrança do respectivo imposto se dê no exercício seguinte, não poderá ser apli cada lei posterior à sua ocorrência.

A doutrina, como se sabe, costuma distinguir a vigência da eficácia e da validade. Assim:

a) a vigência da lei corresponde ao momento em que uma lei existente e após o período da chamada "vacatio legis" passa a fazer parte da ordem jurídica com aptidão para produzir efeitos;

b) a eficácia representa o momento em que uma lei, já



Acórdão nº 103-08.422

vigente, pode ser aplicada, isto é, pode produzir efeitos no tempo e no espaço;

c) a validade da lei é a capacidade de tal norma ser aplicada a tal fato concreto.

A eficácia, por dizer respeito à aplicação da lei, está intimamente ligada ao princípio da anterioridade da lei. Se bem se notar, quando a lei se reporta à cobrança do tributo supõe aplicação da lei anterior ao respectivo fato gerador. A validade da lei, por sua vez, está intimamente ligada ao princípio da irretroatividade, o que significa não haver incidência de lei posterior a fato gerador ocorrido antes de a lei ter-se tornado válida.

A proibição da irretroatividade da lei nem seria, a rigor, matéria constitucional, pois é princípio que se assenta na própria consciência de cada um, já que sendo a lei uma ordem impondo certo tipo de comportamento do tipo "tu deves fazer isto ou aquilo", só pode ser válida para comportamentos futuros.

Conforme acentuado, o direito brasileiro sempre adotou o princípio da proibição de lei posterior vir a incidir sobre um suporte fático ocorrido em data anterior à sua vigência. O C.T.N. também seguiu esta mesma linha quando estabeleceu:

"Art.144 - 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."

O art.116 do C.T.N., por outro lado, determina:

"Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;



Acórdão nº 103-08.422

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída , nos termos de direito aplicável."

A aplicação de uma lei nova não pode, portanto, atingir o fato gerador ocorrido antes de sua vigência.

IV - O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

De acordo com o art.153, § 29, da Constituição da República, citado anteriormente, nenhum tributo será instituído ou aumentado sem que a lei respectiva esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, com as exceções que menciona. Enquanto o princípio da legalidade exige que nenhum tributo possa ser exigido sem lei que o estabeleça, a anterioridade supõe que essa lei esteja em vigor antes do exercício financeiro em que o tributo deva ser cobrado, ambos os enunciados contidos no velho princípio do nullum tributum sine praevia lege.

Embora alguns entendam que o art.104 do C.T.N. este ja revogado, tenho para mim que o mandamento nele contido se acha em pleno vigor e é com razão que aí está determinado:

"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 majoram tributos;
- II - que define novas hipóteses de incidência;
- III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art.178."

Segundo o art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei começa a vigorar em todo o País 45 dias depois de oficialmente publicada e o decreto-lei, por força do art.55, § 1º, da Constituição da República, tem vigência imediata. Após sua entrada em vigor a lei terá eficácia imediata (art. 6º do LICC).



Quando ocorre o fato gerador, a lei incide sobre esse fato, mas supõe um momento posterior em que o aplicador da lei haverá de tirar as conseqüências, como acontece no lançamento. Interpretação apressada do art.153, § 29, da Constituição, vem fazendo com que muitos afirmem que a cobrança do tributo pode ser de acordo com a lei posterior ao fato gerador, já que no momento da aplicação da lei vigorava a lei nova. Essa tese vem sendo desprezada pela doutrina.

A matéria vem oferecendo dificuldade, no entanto, no tocante ao imposto de renda sujeito ao regime de declaração anual. Para alguns como, por exemplo, ALBERTO XAVIER (Dir. Tributário e Empresarial - Pareceres, Rio, Forense, 1982, ps. 71/75), a lei nova, editada no curso de determinado ano civil, é inaplicável para efeitos de lançamento que venha a atingir parte de fato gerador periódico já transcorrido do início do ano até a data da vigência da lei, podendo esta ser aplicada ao segmento do mesmo fato que se realizar em data posterior à da vigência da lei. Para outros, como para LUCIANO DA SILVA AMARO (Rev. de Dir. Trib., 1983, vols.25/26, p. 151), tanto a anualidade como a anterioridade só podem ser entendidas como precedência ao exercício de ocorrência dos fatos enlaçados pela lei como suporte de incidência, posto que se impõe excluir o que ele chama de "surpresa fiscal" que implica a ciência prévia do sujeito passivo quanto aos efeitos jurídico-tributários que as suas atividades (ou situação patrimonial) no ano seguinte irão gerar. Esse objetivo, segundo LUCIANO, não seria atingido se os tributos objeto do aviso prévio já estivessem gerados por fatos ou situações temporamente postas no ano anterior.

Qualquer das teses, no entanto, sustenta a necessidade de se manter o princípio da anterioridade da lei.

Toda a questão se centraliza no fato de o Fisco só ter atendido ao princípio da anterioridade, ou seja, ao fato de o Decreto-lei nº 2.065/83 ter começado a vigorar antes do início do exercício de 1984, no qual seria cobrado o tributo, esquecendo-se do princípio da irretroatividade da lei, já que a aplicação do referido decreto-lei faria com que a lei posterior viesse a ser aplicada



Acórdão nº 103-08.422

a fato gerador ocorrido antes de sua publicação.

O entendimento do Fisco é compreensível, já que amparado na Súmula 584 do S.T.F., que assim está redigida:

"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, tendo o Decreto-lei nº 2.065 sido publicado no dia 26 de outubro de 1983 nada impedia que fosse aplicado, em 1984, quando a empresa apresentaria sua declaração de rendimentos.

A matéria foi apreciada nos Tribunais Superiores, conforme passo a relatar.

O MINISTRO SEBASTIÃO REIS, do Tribunal Federal de Recursos, abordou o tema, inicialmente, no Acórdão nº 82.686-PR. No Acórdão nº 102-554-RJ, o Ministro tornou a invocar a mesma tese e a ementa é no seguinte sentido:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - DECRETOS LEIS Nºs 1.704/79 e 1967/82. CICLO DE FORMAÇÃO DO FATO GERADOR - CORREÇÃO MONETÁRIA.

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 a 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 C.T.N. posterior e calcada em regime peculiar à pessoa física.

No caso concreto, cuida-se de balanço encerrado em 31.03.82, sob o regime fiscal do Decreto-lei nº 1.704/79, relativo ao período-base a contar de 01.04.81, embora à época própria da apresentação da

declaração respectiva já tivesse sido publicado o Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.82, que, entre outras modificações na sistemática da tributação do imposto de renda, instituiu a indexação da base de cálculo correspondente, ao determinar a obrigatoriedade de as pessoas jurídicas atualizarem seu lucro real segundo índices das ORTNs, adotando-se como termo inicial o mês subsequente ao do encerramento do exercício social da empresa.

Aplicação da tese acima à espécie.

Inaplicabilidade do regime posterior à fato gerador cujo ciclo de formação já se tenha encerrado.

Concedida segurança, para que "in casu" se observe o Decreto-lei nº 1.704/79, em ordem a que o cálculo da correção monetária se dê sob os mesmos critérios quanto aos pagamentos cumpridos e a cumprir."

Destaco, em especial, o seguinte trecho do voto do

Ministro:

"Nesta egrégia Turma, com apoio dos eminentes colegas PEDRO ACIOLI e GERALDO SOBRAL, tive oportunidade de posicionar-me em face do dissídio, tendo-o feito em julgamento proferido na AC de nº 82.686, através de acórdão assim ementado:

"A partir do C.T.N., 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 C.T.N. posterior."

Tal decisão foi mantida pela egrégia Segunda Turma do Alto Pretório, em aresto relatado pelo eminente Ministro OTÁVIO GALLOTTI, sob a seguinte ementa:



"1. Imposto sobre a Renda. Pessoa Jurídica. Fato Gerador.

2. Ausência de prequestionamento do art. 153, § 2º, da Constituição, bem como dos arts. 221 e 338 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."

Opôs a UNIÃO FEDERAL embargos de divergência, trazendo como paradigma o acórdão prolatado no RE nº 104.259, relatado pelo Ministro CORDEIRO GUERRA, cuja ementa está assim redigida:

"Imposto de Renda. Embora percebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos à tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir - jurisprudência consubstanciada na Súmula 584.

RE não conhecido."

Ditos embargos não foram conhecidos, havendo o preclaro Relator, ao propósito acentuado:

"No acórdão padrão, o caso examinado é de sentença que concedeu mandado de segurança para que fosse aplicado, na declaração de renda do exercício de 1983, ano-base de 1982, o Decreto-lei nº 1.704, de 1979, vigente até novembro de 1982, e não o Decreto-lei nº 1.967, de novembro de 1982 posto que a aplicação deste último diploma ofenderia direito adquirido e afronta ao princípio de anualidade.

No acórdão embargado, a sentença que julgou improcedente a ação foi reformada pela Segunda Turma do Tribunal de Recursos, ao entendimento de que a lei tributária nova tem sempre em mira o período-base em formação, na data da sua publicação, e não o período já encerrado."

.....

Ao ser editado o Decreto-lei nº 1.704, de 24.10.79, o balanço social da firma já fora en-

Acórdão nº 103-08.422

errado desde 31 de janeiro desse ano. Não poderia a nova alíquota criada por esse diploma incidir sobre os rendimentos apurados naquele período-base.

Já no caso do acórdão paradigma, ao ser editado o Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, a impetrante ainda tinha o seu exercício social em formação, pois só se encerraria em 31 de dezembro desse ano. O Ministro Cordeiro Guerra assinalou no seu voto que a impetrante, que antes fixara seu exercício social em março de 1982 estendeu-se até dezembro de 1982, estabelecendo um período-base de 21 meses.

As hipóteses são, assim, diferentes: o acórdão embargado entendeu correto o entendimento de que ao período-base encerrado em janeiro de 1979, não se aplica a lei de outubro desse ano, enquanto o acórdão paradigma teve como certo que, estando ainda em curso o exercício social da impetrante, que configuraria o período-base em dezembro de 1982, incidia a lei de novembro desse ano, sem ofensa ao princípio da irretroatividade.

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-lei 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 ao exercício financeiro em que o imposto foi devido (Decreto-lei nº 5844, art.22)."

Com o advento da Lei nº 5.172, de 25.10.66 estabeleceu-se, no artigo 116, que se considera ocorrido o fato gerador, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifica quem 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 po



Acórdão nº 103-08.422

de 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."

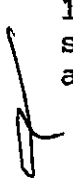
E acrescenta:

"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 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 nº 76.184, de 02.09.75, a base do imposto já era considerado 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 estivessem períodos-base maiores ou menores que o ano civil, de forma a evitar a eficácia retroativa da lei."

A tudo isso acresce, que o debate se insere no altiplano constitucional, devendo ser visto sob as luzes do princípio maior da anterioridade da lei tributária, aplicável ao imposto de renda, no sentido de que a lei nova que aumenta alíquota não atinge os lucros já apurados, em balanços levanta-



dos anteriormente à alteração respectiva, tese que recentemente foi objeto de discussão exaustiva em simpósio realizado sobre o tema "O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Produtos de Qualquer Natureza" em que colaboraram Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Ives Gandra da Silva Martins, Antônio Manuel Gonçalves, Ian Porto Alegre Miniz, Antônio Carlos Garas de Souza, Gustavo Miguez de Melo, José Eduardo Soares de Melo, Luciano da Silva Amaro, Ricardo Mário, Hugo de Brito Machado, Wagner Balera, Waldir Silveira Melo e Yves José de Miranda Guimarães, todos convergentes em sustentar a submissão da legislação do imposto de renda à diretriz constitucional da anterioridade da lei tributária e consequente irretroatividade sobre fatos e atos anteriores.

Aliás, o tema já fora antes examinado com a proficiência de sempre por Luciano da Silva Amaro (Res. Trib., ed. 77, Ano XVI 1983 - Seção 1.13 pg. 555 e Rev. Dir. Trib. nº 25/6 pg. 140 e segs), com apoio de Sacha Calmon (O Novo Sistema Tributário Rev. Bras. de Estudos Políticos - separada 60/61 - 1985 e Rev. Dir. Trib. nº 23/4 pg. 196 e segs.), e, ainda, por Geraldo Ataliba e Cleber Giardini (XI Curso de Aperfeiçoamento em Dir. Trib. Const. - Segurança do Direito, Tributação e Anterioridade, pg. 108 e segs.) bem como por Rui Barbosa Nogueira (Direito trib. Atual 5/1.105) e lograda aprovação na XI - Jornadas Latino - Americanas de Dir. Trib. (Ives Gandra da Silva Martins, ob. cit. pg. 112).

Gilberto de Ulhôa Canto (O Fato Gerador do Imposto de Renda - Caderno de Pesquisas Trib. vol. 11/42), ao responder quesito pertinente a essa indagação, ensina com sua alta autoridade:

"4.4.1 - Face ao princípio da anterioridade, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza só pode ser cobrado num exercício financeiro se a lei que o instituiu ou majorou tiver sido publicada no ano calendário anterior, mas só se aplicará no ano do exercício financeiro a que o imposto corresponder. Aqui o princípio prevalece tanto para a tributação pelo sistema de base como para a de fonte, mesmo que esta tenha o caráter de mera antecipação, pensamos nós, a despeito de entendimento diverso dos tribunais."

No caso concreto, cuida-se de balanço encerrado em 31.03.82, sob o regime fiscal do Decreto-lei nº 1.704/79, relativo ao período-base a contar de 01.04.81, embora à época própria da apresentação da declaração respectiva já tivesse sido publicado o Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.82, que, entre outras modificações na sistemática da tributação do

2

Acórdão nº 103-08.422

imposto de renda, instituía a indexação da base de cálculo correspondente, ao determinar a obrigatoriedade de as pessoas jurídicas atualizarem seu lucro real segundo índices das ORTNs, adotando-se como termo inicial o mês subsequente ao do encerramento do exercício social da empresa."

Em resumo, nos Tribunais Superiores chegou-se, agora, a um consenso a respeito da ocorrência do fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas pelo regime de declaração, abandonando-se o tradicional entendimento de que o fato gerador ocorreria no dia 1º janeiro do exercício em que o imposto devesse ser pago.

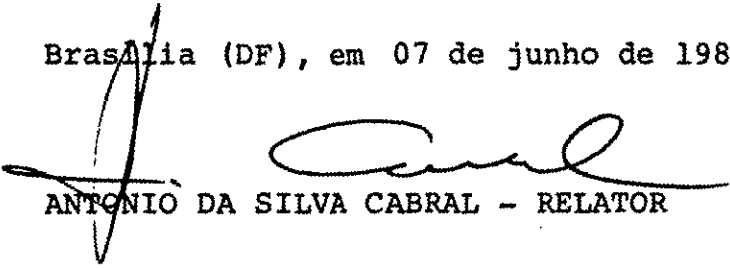
Adotou-se, agora, a tese mais consentânea com o art. 43 do C.T.N., de tal sorte que o lucro real não mais poderá ser considerado apenas como "base de referência", mas sim como concretização da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Outra questão a ser resolvida neste processo diz respeito ao adicional do imposto de renda, que havia sido introduzido pelo Decreto-lei nº 1.704/79 para vigorar temporariamente nos exercícios de 1980 a 1982, à alíquota de 5%, elevada para 10% para as instituições financeiras pelo Decreto-lei nº 1885/81. O art. 24 do Decreto-lei nº 1.967/82 prorrogou a vigência da cobrança desse adicional para os exercícios de 1983 a 1985, no que excedesse a 60.000 ORTNs. O art. 15 do Decreto-lei nº 2.065/83 reduziu esse limite para 40.000 ORTN.

É evidente que também aqui se aplica tudo quanto foi dito acima a respeito da alíquota de 35%. A redução do montante de que serve de limite para a cobrança do adicional aumentou a carga tributária e, por outro lado, tendo o adicional de imposto de renda a mesma natureza do imposto do qual é adicional, segue-se que sua cobrança, no caso, implicaria em aplicação retroativa da lei.

Em razão de todo o exposto, voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 07 de junho de 1988.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR