



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP.

Sessão de 13 de janeiro de 1986.

ACORDÃO N.º 101-76-346.

Recurso n.º 89.745 - IRPJ - Exercício de 1983

Recorrente CARTOART - CARTONAGEM E ARTEFATOS LIMITADA

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO, ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

IRPJ - LEI VIGENTE NO INÍCIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO - APLICAÇÃO - As pessoas jurídicas, sujeitas à incidência do imposto de renda sob o regime de declaração de rendimentos, independentemente da data em que encerrem o seu exercício social, não se esquivam dos efeitos produzidos por lei fiscal editada no ano civil que antecede ao início do ano correspondente ao exercício financeiro da União. A anterioridade da lei fiscal, necessária à sua aplicação, é a de que ela tenha vigência a partir do início do exercício financeiro da União. Não se vulnera o princípio da irretroatividade da lei, cujos efeitos se assentam no sistema de ano-base (Súmula nº 584 do S.T.F.).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARTOART - CARTONAGEM E ARTEFATOS LIMITADA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 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 13 de janeiro de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SILVIO RODRIGUES - RELATOR

V.v.

Agostinho Flores

AGOSTINHO FLORES

PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 6 JAN 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO
GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RAN-
GEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMEN-
TEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13709-001.979/84-53

RECURSO Nº: 89.745.

ACÓRDÃO Nº: 101-76.346

RECORRENTE Nº: CARTOART - CARTONAGEM E ARTEFATOS LIMITADA

R E L A T Ó R I O

CARTOART — CARTONAGEM E ARTEFATOS LIMITADA, em presa estabelecida na Capital do Estado do Rio de Janeiro, teve a declaração de rendimentos do exercício de 1983, cujo período-base se encerrou em 31 de dezembro de 1982, submetida à revisão interna e sob o fundamento de conversão do lucro real em ORTN, em desacordo com os termos do artigo 2º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.1982, recebeu notificação de lançamento suplementar (fls. 12).

A interessada iniciou litígio fiscal, através da petição impugnativa de fls. 01/10, dizendo, inicialmente, de forma expressa:

"A defendente, na verdade apresentou a sua declaração de rendimentos (pessoa jurídica) referente ao exercício de 1983, ano-base de 1982, e equivocadamente traduziu a importância devida de cruzeiros em ORTNs e o que é pior tomou como valor destas o correspondente ao mês de maio, originando-se, então, a suposta diferença. Na realidade, deu-se um erro por parte da Defendente — e quanto a isto não se tem qualquer dúvida — ao adotar a problemática do Decreto-lei nº 1967, de 23 de novembro de 1982, já que esta somente poderia ser adotada quanto ao ano-base de 1983, exercício de 1984."

O teor da petição impugnativa oferece, na sequência, outras contra-razões em que se fundamenta a defesa, para debater, com vistas à expressa determinação constitucional (arts. 19, inc. I e 153, §§ 2º e 29, da CF) e da lei complementar (art. 97, inciso I, do CTN), alegando que se está exigindo tributo sem respaldo na lei. Faz referência ao princípio da legalidade, servindo-se de opiniões doutrinárias, dando a entender que se está aplicando a norma jurídica a fatos pretéritos e assim afirmar ser vedada, constitucionalmente, a retroatividade das leis. Protesta por direito adquirido em não se sujeitar, no exercício financeiro de 1983, às disposições do Decreto-lei nº 1.967/82 e socorrendo-se às disposições do artigo 104 do C.T.N, assim se externa:

"A Defendente não conhecendo a regra, disposta no artigo 104 do Código Tributário Nacional acatou — e isto deveria fazê-lo — o mencionado Decreto-lei número 1.967, de 1982, transformando o lucro real em ORTNs, mas calculando o valor das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional pelo equivalente de maio de 1983, daí o erro...

Daí o nascimento do suposto e imaginário crédito tributário.

É de uma obviedade manifesta que o Decreto-lei nº 1.967, de 1982, incidirá nos ganhos auferidos no ano-base de 1983, exercício de 1984, caso contrário ferido estaria o princípio da confiança do contribuinte."

Acompanham a petição impugnativa cópias de duas sentenças proferidas, em mandados de segurança, por instância singular (MS. 5.198.305-RJ e MS. 5.202.949-RJ), ambas pronunciadas pelo mesmo Juiz Federal da 9ª Vara e também de um parecer subscrito pelos Ilustrados Tributaristas, GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO como resposta de consulta que outra empresa lhes fizera.

No julgamento da petição impugnativa, o Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro baseou o seu ato de decisão nos fundamentos da informação fiscal de fls. 101/102, qu



Acórdão nº 101-76.346

expressamente aprovou, dando o lançamento por procedente.

O signatário da citada informação fiscal, em suas considerações, evidenciou:

- que a empresa deveria ter convertido, nos termos do inciso I do artigo 2º do Decreto-lei nº 1.967/82, o lucro real em número de ORTNs, tomando por fator o valor de uma ORTN do mês subsequente ao último mês do período-base terminado no ano calendário anterior ao exercício financeiro a que corresponde o imposto;
- que, tendo a empresa encerrado o seu período-base em dezembro de 1982, deveria, portanto, se ter utilizado do valor da ORTN' do mês de janeiro de 1983;
- que o Decreto-lei nº 1.967/82 foi publicado no D.O.U. de 24.11.1982, portanto, antes do encerramento do citado período-base e que o seu artigo 26 estipula efeitos a serem produzidos a partir do exercício financeiro de 1983.

Em novo apelo, oferecido com obediência ao prazo de recurso e nos termos da petição de fls. 107/116, a defesa reproduz os argumentos da petição impugnativa.

Posteriormente à apresentação do recurso, a defesa, através da petição de fls. 124, pediu juntada aos autos de uma folha do jornal Gazeta Mercantil, com a publicação da notícia de que o Supremo Tribunal Federal resguarda as empresas de ~~seu~~ ^{seu} qualquer aumento de imposto de renda, determinado por lei ~~ed~~ ^{ed} tada depois de terem encerrado o seu exercício social.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Os argumentos utilizados pela defesa se voltaram todos, sempre, desde o início do litígio, em debater os princípios da constitucionalidade, legalidade, anterioridade e ir retroatividade das leis, querendo desse modo afastar a aplicação dos efeitos do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.1982 ao exercício financeiro de 1983 e, por fim, trazendo à colação a folha do periódico Gazeta Mercantil, para afirmar que as empresas, depois de terem encerrado exercício social, se resguardam de sofrer qualquer aumento de imposto de renda.

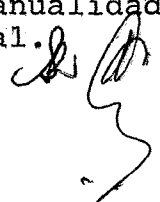
Em primeiro lugar, assinale-se que, após a decisão proferida no Recurso Extraordinário — RE 103.553-PR — pela 1ª Turma, Relator Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, à qual o citado periódico se refere, outra Turma do próprio Supremo Tribunal Federal, em julgado recente, decidiu, através do R.E. 104-259-1-RJ, assim ementado:

"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 104.259-1/RJ, 2ª Turma - Rel. Minis. CORDEIRO GERRA.

No voto, que o Eminentíssimo Ministro CORDEIRO GUERRA proferiu ao julgar o citado RE 104.259-1/RJ, consta, entre outros fundamentos:

"Ora, o Decreto-lei nº 1.967/82 foi publicado em 24 de novembro de 1982 para produzir efeitos a partir do exercício financeiro de 1983 (art. 26 in fine) em atendimento aos princípios de legalidade, anualidade e anterioridade da lei fiscal."



Acórdão nº 101-76,346

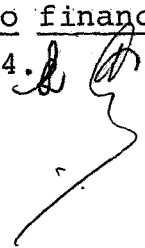
Portanto, esse diploma legal, em consonância com as disposições da Constituição Federal e do CTN, alcança o imposto de renda — pessoa jurídica — do exercício de 1983 apurado pela recorrente, em sua declaração apresentada neste exercício."

Houve, não há dúvida, divergência de entendimento entre as Turmas do Pretório Excelso, mas não revogação da Súmula nº 584 - S.T.F.

Em segundo lugar, é também de assinalar-se que a data do encerramento do exercício social das empresas, dentro do mesmo ano civil em que se editam as leis tributárias para produzirem efeitos a partir do início do exercício financeiro seguinte, em nada influi na solução do pleito. O término do exercício social pode, ou não, coincidir com a data em que se finda o ano civil, ou até haver ocorrido antes da publicação da lei tributária. Qualquer dessas hipóteses nenhuma predominância exerce no desfêcho da questão fiscal, sem precisar de lembrar que a empresa Cartoart - Cartonagem e Artefatos Limitada concluiu o seu exercício social em dezembro de 1982, portanto, depois da publicação do Decreto-lei nº 1.967/82.

Na hipótese dos autos, a recorrente ainda estava, pois, por encerrar o exercício social de 1982, quando o citado Decreto-lei nº 1.967/82 foi editado.

Por outro lado, não há como confundir-se exercício financeiro de 1983, verbalmente expresso no artigo 26 do Decreto-lei nº 1.967/82, com ano-base de 1983, a fim de transformar o pensamento que anima as palavras da lei (as "verba legis") e, em vez de ler e entender-se exercício financeiro de 1983, pretende que se distorça o significado preciso dos vocábulos, para, com falsa referência ao que não está escrito, ensombrar a menção exata feita pelo texto legal à expressão exercício financeiro e ao qualificativo numérico do ano de 1983, e não 1984.



Acórdão nº 101-76.346

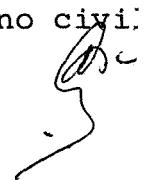
O objetivo da defesa é, fora de dúvida, apenas polemizar e nada mais, pois, só assim se entende em trocar o significado das palavras.

No voto em que o signatário deste proferiu para dar embasamento ao Acórdão nº 101-76.243, ficaram esclarecidas ambas as situações de exercício social das empresas, concluindo antes ou depois do advento da lei fiscal, quando as ocorrências do encerramento do exercício social e da publicação da lei se dão no mesmo ano civil. Os fundamentos jurídicos ali expostos, no citado aresto administrativo, têm, no que aqui couber, pleno cabimento. Eí-los:

Para determinarem-se os fundamentos e as diretrizes indispensáveis à solução do feito, é necessário repelir-se o apriorismo em não se considerarem os princípios gerais dos respectivos efeitos tributários, deixando-se de assentar o pensamento no empirismo da norma que se integra a um sistema exclusivo e perfeitamente definido na legislação específica do tributo. É, pois, no empirismo da legislação específica que a lei busca a realidade jurídica dos tributos que se assentam no sistema de ano-base para oferecer o entendimento do que seja exercício financeiro.

A legislação específica do imposto de renda, quando se fixa na cobrança do tributo sob o regime de declaração de rendimentos, assente no sistema de ano-base, se destina não só a regular tudo o que, do ponto de vista legislativo sujeito a imposto, se compõe durante o interregno de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano anterior, mas também a determinar o momento em que deve ocorrer a incidência tributária, a fim de dotar a União com recursos necessários à execução do seu orçamento.

Seja, então, compreendido que o conceito legal de ano-base se define pelo ano civil, calendário, imediatamente anterior ao ano correspondente ao exercício financeiro da União e o de período-base, pelo espaço de tempo de duração do exercício social da empresa, o qual pode, ou não, coincidir com o ano civil.



Acórdão nº 101-76.346

O período-base, normal, abrange doze meses de operações com balanço do exercício social encerrado em qualquer data do ano civil antecedente ao do início do exercício financeiro da União.

O ano-base, para efeito de arrecadação de recursos tributários, compreende todos os eventos legislativos produzidos no ano civil (ano calendário) antecedente ao ano do exercício financeiro da União, enquanto que o período-base do exercício social da empresa não os atinge integralmente, quando se descompassa da coincidência com o ano calendário.

A noção de exercício financeiro constitui entendimento criado para tornar apta a atividade do Poder Público e não para disciplinar a existência das empresas, como se observa da lei orçamentária da União (art. 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).

A lei fiscal ou tributária, em consonância com a lei orçamentária da União, visa, pois, a todas as consequências ocorridas dentro do ano civil imediatamente anterior ao início do exercício financeiro que influam na determinação do cálculo do tributo. Este é entendimento fomentado pelo artigo 153, § 29, da Constituição Federal ao determinar que a lei esteja em vigor antes do exercício financeiro, o que pode ocorrer até o último dia (31 de dezembro) do ano civil anterior àquele que constitui o próprio ano calendário do exercício financeiro. Igual entendimento também se colhe do artigo 104 do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), ao prescrever que a vigência da legislação tributária esteja em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação.

O problema emergente dos autos está ligado ao imposto de renda devido pela modalidade do regime de declaração de rendimentos e consiste em indagar, frente ao princípio da irretroatividade das leis, se qualquer destas, de natureza tributária, mesmo editada antes do início do exercício financeiro, ou seja, no curso do ano civil anterior, mas depois de encerrar-se o balanço social da empresa, é a esta aplicável, uma vez que a dat



Acórdão nº 101-76.346

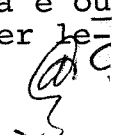
do término do seu exercício social, ou seja, do seu período-base' não coincide com a que se finda o ano civil. Além disso, consiste também em indagar-se se é possível legislar-se sobre indexação por intermédio de decreto-lei, como ocorre na espécie.

De início, assinala-se não ser atribuição' deste Conselho o pronunciamento sobre que modalidade legislativa deve ficar sujeita determinada matéria, se a lei ou a decreto-lei, pois, como é óbvio, a indagação está plena em intenção de que se tenha o Decreto-lei nº 1.967/82 por inconstitucional, e isto se situa na competência do Poder Judiciário. Apesar disso, mesmo sem se julgar imbuído de semelhante competência ou obrigado a dar resposta a tal indagação, o relator não se esquivará em emitir considerações a respeito do assunto.

Assim, dando preferência em responder à segunda indagação, antes daquela, cabe dizer que a atual Constituição Federal de 1967 inclui, entre os elencos do processo legislativo, os decretos-leis (art. 46, inciso V) e faculta ao Presidente da República expedí-los, entre outras matérias, sobre "finanças públicas, inclusive normas tributárias" (art. 55, inciso II).

O Decreto-lei e a lei ordinária ocupam portanto, o mesmo patamar dentro do ordenamento jurídico no sistema' constitucional pátrio. Há apenas uma discriminação constitucional quanto a iniciativa e limitações, por motivo do processo legislativo de cada diploma legal, pois uma vez publicado o texto do decreto-lei, o Presidente da República submetê-lo-á ao Congresso Nacional que o aprovará ou rejeitará enquanto a lei tem o conteúdo' aprovado pelo Congresso Nacional e pode ser sancionada ou vetada pelo Presidente da República. Entre o decreto-lei e a lei ordinária a questão se resume, pois, a um seguimento na ordem do processo legislativo, sem que, reciprocamente, se coloquem em plano de inferioridade entre si. Daí a razão de ter VICTOR NUNES LEAL afirmado:

"O valor formal da lei é exatamente' igual ao do decreto-lei, pois uma e outro resultam do exercício do poder le-



Acórdão nº 101-76.346

gislativo". ("Problemas de Direito Público", Ed. Forense, Rio, 1950).

Os juristas que seguem a corrente de que somente a lei em sentido formal é constitucional para criar impostos, aumentá-los ou dispor sobre sua base de cálculo, e, em consequência dizem haver infringência ao princípio da legalidade, se qualquer desses eventos se fizer pelo instrumento legislativo do decreto-lei, ao qual atribuem inidoneidade para a consubstanciação das aquelas finalidades citadas, encontram repúdio em credenciados doutrinadores e também na jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos (AMS 91.322-S.P., REO. 103-070-RJ) e na do Supremo Tribunal Federal (RE 76.336-SP, RE 104259-1-RJ).

ALBERTO XAVIER escreveu (in "Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação", Ed. Revista dos Tribunais, 1978):

"Sem dúvida que a "lei", por excelência é a lei ordinária, dimanada do Poder Legislativo, de tal sorte que a ela compete basicamente a criação de tributos (Constituição, art. 43, I). Deve, porém, notar-se que, ao contrário do que noutras Constituições sucede, a Constituição brasileira não reserva expressamente a matéria tributária a competência exclusiva ao Congresso Nacional (art. 44), o que desde logo enseja dúvida se também os decretos-leis poderão instituir ou majorar tributos." E depois de invocar o magistério de HAMILTON DIAS SOUZA, responde afirmativamente.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO também dá o decreto-lei como instrumento idôneo para criar, aumentar tributos, ou alterar suas base de cálculo e alíquota ("O Princípio da Legalidade", págs. 305/324).

Dentre as teses dos que contestam a constitucionalidade do Decreto-lei nº 1.967, de 23.11.1982, há as que citam ser a indexação motivada pela correção monetária da base de cálculo e do valor da obrigação tributária fixada por meio de atos



ministrativos cujos critérios não estariam suficientemente definidos e delimitados em lei e que os duodécimos e antecipações, na sistemática do citado Decreto-lei, seriam verdadeiro empréstimo restituível mediante a compensação com o imposto de renda.

Desde os primórdios do imposto de renda, a legislação específica prevê vários ajustamentos no balanço contábil e, entre eles, há a correção monetária do ativo imobilizado que a Lei nº 4.357, de 16.07.1964, tornou obrigatória, através do artigo 3º. Atualmente, o Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 estabelece ajustamentos no balanço contábil, a título de correção monetária do ativo permanente, dos imóveis em estoque das empresas imobiliárias, do patrimônio líquido, etc. (art. 39, inc. I, alíneas "a" e "b"), a ser feita com base na variação nominal de uma Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN). É através do item 19, letras A a F da Exposição de Motivos, que acompanhou o projeto transformado no Decreto-lei nº 1.598/77, se vê como ela se disciplinou.

Hodiernamente, o instituto da correção monetária se aplica a um elenco de variadas situações, como sendo uma técnica de manutenção ou atualização do poder de compra da moeda nacional.

Dedicando-se a aprofundado exame a respeito da utilização do instituto da correção monetária, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (in "Fundamentos do Imposto de Renda", Ed. Revista dos Tribunais, 1977, págs. 336/356), esmerou-se na exposição do tema, da qual se colhe o seguinte excerto:

"A correção monetária, de 1964 para cá, tem sido objeto de constante preocupação de nossos governantes, a refletir-se em extensa e variada legislação.

Conceitualmente, a correção monetária representa a periódica atualização de valores face à perda de poder aquisitivo da moeda nacional de curso forçado.

Existem vários critérios para atualização ou reajuste de valores, baseados em



diversos índices (custo de vida, custo da construção civil, dólar, salário mínimo etc.). O que, fundamentalmente, distingue a correção monetária desses outros critérios de indexação, é que aquela representa a própria desvalorização da moeda, nacional, reconhecida legal e oficialmente' através da publicação mensal dos respectivos coeficientes. Isto não obstante existirem índices oficiais diversos, aplicáveis a fins variados, e inobstante ser usual, no mercado financeiro, a correção' monetária prefixada contratualmente ou por resoluções administrativas.

A partir do reconhecimento da perda de valor do cruzeiro, a correção monetária reflete-se profusamente na legislação tributária, ora para atualização de débitos tributários, ora para atualização de contas ativas ou passivas, ora com reflexos no lucro tributável, ora não."

Ademais, não há dúvida de que a lei confere caráter de mera atualização de valores à correção monetária. Isto está consagrado no próprio C.T.N. pelo artigo 97, § 2º, ao ensejar a possibilidade de atualizar-se o valor sobre a respectiva base de cálculo.

Logo, não sendo aumento de tributos, mas simples atualização do valor liberatório da moeda, a incidência da correção monetária sobre os balanços contábeis, outra coisa não significa senão mera técnica de ajustamento deles à realidade monetária. O resultado de semelhante incidência não altera o "quantum" da base de cálculo, nem o "quantum debeatur" do imposto. O seu efeito é o de apenas manter tais "quantums" estáveis, em face da variação do poder aquisitivo da moeda. Daí concluir-se que o fato de os índices serem fixados em ato do Poder Executivo não reflete invalidação alguma.

Aos manifestantes que se opõem a reconhecer constitucionalidade do Decreto-lei nº 1.967/82 arguindo com questão relativa à antecipações, quotas ou duodécimos, é de lembrar-se-lhes que tais acontecimentos constituem mera técnica de recolhimento, iniciada, no direito brasileiro, pelo Decreto-lei,



Acórdão nº 101-76.346

5.844, de 23.09.1943, ao instituir a retenção do imposto de renda na fonte (arts. 95 a 97) e a Lei nº 4.506, de 30.11.1964, estendeu-a, depois, aos rendimentos do trabalho assalariado (art. 12) e a outros rendimentos (arts. 13 e 14).

O sistema de antecipações e duodécimos é muitíssimo utilizado na maioria dos países, não tendo sofrido, no Brasil, repulsa pelos contribuintes, por motivo de incontestável legalidade e em virtude das compensações que se fazem na ocasião do imposto a pagar.

No julgamento da Remessa "Ex Officio" - REO 103.070-RJ (5434602), pela 4ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, consta a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. ANO-BASE E EXERCÍCIO FINANCEIRO.- Súmula 584 - STF. I - 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. Súmula nº 584 - STF.

II - Segurança indeferida"

(Ministro CARLOS M. VELLOSO, Presidente e Relator).

Ao cassar a segurança, lavrada em sentença de Juiz Singular, o Ilustrado Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, assim fundamentou o seu voto:

"A sentença, data venia, não está correta.

Acentue-se, por primeiro, que a jurisprudência desta Casa e da Corte Suprema é no sentido de que o decreto-lei pode instituir tributo (Constituição, art. 55, VI).

.....
.....
.....

Acórdão nº 101-76.346

De outro lado, a aplicação do Dec.-lei nº 1.967, de 23.XI.1982, na declaração do exercício de 1983, ano-base de 1982, é correta, tendo em vista o enunciado no verbete da Súmula nº 584, da Corte Suprema."

Em adendo ao voto que proferiu, como Relator do RE nº 104.259-1-RJ, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, quando lhe foram apresentados dois pareceres, subscritos pelos juristas JAIME BASTIAM PINTO e GERALDO ATALIBA, o Ilustrado Ministro CORDEIRO GUERRA, assim se expressou, através do seguinte excerto:

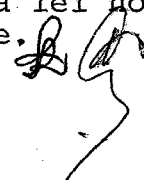
"Em que pese o brilho e a erudição dos pareceres apresentados, não vejo motivos para alterar o meu voto:

Em primeiro lugar porque já se pacificou a jurisprudência desta Corte no sentido de que o decreto-lei é válido como instrumento de criação e alteração de tributos (RE 99.698-2/RJ, Pleno, relator Ministro MOREIRA ALVES), em segundo lugar por estar em vigor, sem contestação, a Súmula 584.

O Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, só incide no exercício de 1983. Não dispõe sobre normas de direito privado, nem sobre balanços comerciais, revogando-os ou alterando-os.

O que preceitua no art. 99 e inciso I, é o modo de determinar a base de cálculo e o imposto a ser pago, exatamente levando em conta os períodos-base de incidência superiores a 12 meses, em decorrência de alteração da data do término do exercício social. O que determina o fato gerador do imposto de renda não é o balanço social, mas a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica — art. 43 do CTN e a base de cálculo do imposto é o montante real ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, art. 44 do CTN.

Os estatutos das companhias não podem desparaficar os contribuintes em face da lei impositiva, nem assegurar um privilégio em face da lei nova, a vigor no exercício seguinte.



Acórdão nº 101-76.346

Daí o acerto do inciso I, ao estabelecer a base do cálculo do imposto, nas hipóteses de não coincidência do balanço social com o período de incidência da nova norma tributária.

Se é verdade, como se sustenta, que o balanço social e o fiscal não se distinguem, porque só o primeiro existe, o certo é que, dada a autonomia do direito fiscal, não se pode evitar que este estabeleça a base do imposto de renda para o caso de não coincidência do balanço com o ano base da tributação.

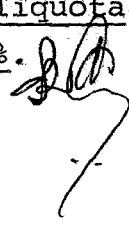
Mesmo porque, se a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, art. 110 do CTN, o certo é que, por força do artigo 109 do CTN, "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição de seus efeitos tributários."

Em consequência, não há direito adquirido à imposição futura do imposto de renda, com base em critérios legais revogados pela lei nova — não há direito adquirido a sistema legal revogado.

De outro modo, poderiam os balanços sociais eximir do imposto as pessoas jurídicas, furtando-as à incidência da norma genérica."

Imune de dúvida está, portanto, que o sistema constitucional brasileiro confere idoneidade ao decreto-lei para, por seu intermédio, criar-se ou aumentar-se tributo e também de fixar-se ou alterar suas base de cálculo ou alíquotas, sem infringência ao princípio da legalidade.

Todavia, acresce dizer que o Decreto-lei nº 1.967/82 não criou nem majorou o tributo, pois, em verdade até reduziu a alíquota incidente sobre o lucro real, que passou de 35% para 30%.



E oportuno agora passar-se a analisar aquela primeira indagação, antes enunciada, a respeito de lei que se edita no ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro e verificar se ela é aplicável a empresa que já tenha encerrado balanço dentro do mesmo ano civil, mas antes da superveniência das novas disposições tributárias.

A resposta exige distinguir que o pressuposto da obrigação representa sempre uma situação de fato, mas nem sempre um ato de situação jurídica definitivamente constituída.

A fixação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda assume, no direito positivo brasileiro, fundamental importância, como elemento essencial a identificar a lei aplicável ao evento determinante da tributação, uma vez que, consoante artigo 105 do CTN, "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 artigo 116".

No aspecto teórico-doutrinário, as diversas espécies de fato gerador se classificam, comumente:

- a) - quanto ao aspecto estrutural (elementos de que se compõem), em fatos geradores' simples e complexos;
- b) - quanto ao aspecto temporal, ou seja de formação no tempo, em instantâneos e continuados.

Na ciência de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, instantâneos são os fatos geradores que ocorrem num dado tempo e que cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma. O mais típico fato gerador instantâneo é, no Brasil, o que dá proveniência ao imposto arrecadado nas fontes produtoras dos rendimentos. Os fatos geradores denominados instantâneos não apresentam problemas em fixarem-se os respectivos momen-

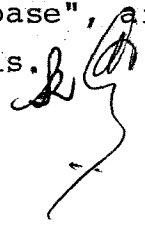


Acórdão nº 101-76.346

tos de ocorrências, pois estes coincidem com a materialização do próprio fato imponible. Em prosseguimento, o saudoso Autor define, por continuados ou periódicos, os fatos geradores cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo, os quais consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. O exemplo mais frisante dessa espécie de fato gerador é aquele em que o imposto, na generalidade dos casos, ocorre com base na declaração de rendimentos do contribuinte relativa a um determinado período (o ano-base ou o período-base).

As controvérsias, que se relacionam com a matéria objeto dos autos, derivam da complexidade inerente aos casos normais de incidência do imposto relativo ao regime de declaração de rendimentos de pessoa jurídica.

É certo considerar-se o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, como sendo o dia 1º de janeiro do exercício financeiro seguinte ao "ano-base" ou ao em que encerram o "período-base" (exercício social). Essa conclusão decorre da interpretação histórico-sistemática da legislação do imposto de renda em plena sintonia com o disposto no artigo 144, § 2º, do C.T.N. No caso de imposto sujeito ao regime de declaração de rendimentos, o fato gerador tem, portanto, lugar no primeiro momento do exercício seguinte ao ano-base ou ao período-base. No respeitante às pessoas físicas e quanto às pessoas jurídicas que encerram balanço contábil em 31 de dezembro, não há, obviamente, interregno algum entre o período aquisitivo da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza e o momento em que ocorre o fato gerador. Para as pessoas jurídicas que encerram exercício social antes de 31 de dezembro, dois períodos se distinguem: o aquisitivo da disponibilidade de renda e proventos e o de ocorrência do fato gerador. As leis editadas até 31 de dezembro do ano calendário correspondente aplicar-se-ão, no exercício financeiro seguinte, aos fatos ocorridos no "período-base", ainda que este haja terminado antes da vigência dessas leis.



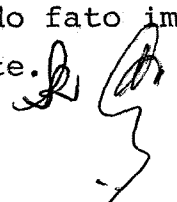
Acórdão nº 101-76.346

A jurisprudência administrativa e judicial, em iterativas e reiteradas decisões, têm sustentado que a cobrança de tributo, que se assenta em sistema de ano-base, não vulnera o princípio da irretroatividade das leis, quando editadas no curso do ano calendário (até 31 de dezembro) para serem aplicadas no exercício financeiro seguinte, mesmo que a publicação delas haja sido feita após a pessoa jurídica já ter encerrado o seu balanço contábil. A tal ponto esse entendimento se encontra cristalizado na jurisprudência que mereceu consagração em súmula da mais alta Corte de Justiça do País:

"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."
(Súmula nº 584 do S.T.F.).

É de entender-se que o fato gerador do imposto de renda devido por declaração não é instantâneo, para que se tenha por ocorrido no fim do período-base, com a realização do balanço pela pessoa jurídica. Ao contrário, o balanço é apenas o início de um resultado que, principiado com a aquisição da disponibilidade de renda e proventos, se vai quantificando de um complexo de produção sucessiva até ultimar-se em 31 de dezembro do ano-base ou 1º de janeiro do ano seguinte, quando, então, se produz o fato gerador. O fato não ocorre no fim do período-base, antes se vai formando gradativamente ao longo do ano-base, desdobrando-se em subunidades positivas e negativas, receitas e despesas, dotadas de autonomia relativa; o que sucede no fim do ano-base (31 de dezembro) é a apuração sintética do seu valor global que funcionará com base de cálculo do imposto que sobre ele incide, numa exposição harmônica com o sistema tributário, como se entende do estudo feito por ALBERTO XAVIER.

Certo é que o conceito legal de ano-base permanece o mesmo, quer se trate de pessoas físicas quer de pessoa jurídicas, em nada importando quando estas concluem seus balanços pois igual é o momento de ocorrência do fato impositivo: o primeiro dia do exercício financeiro seguinte.

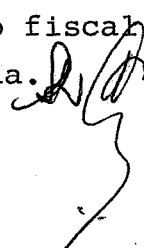


Acórdão nº 101-76.346

O balanço social, encerrado em data não coincidente com a do ano civil, constitui apenas uma situação de fato, mera expectativa do que possa ocorrer até o término do citado ano, mas o ato decorrente de situação jurídica definitivamente constituída (art. 116, inc. II, do C.T.N.) é o que se forma nos termos do direito aplicável, na conformidade da lei vigente ao iniciar-se o exercício financeiro, consoante determina o preceito constitucional. E o Decreto-lei nº 1.967/82, para produzir efeitos a partir do exercício financeiro de 1983 (art. 26, parte final), obedece ao mandamento constitucional da anterioridade com a sua publicação no Diário Oficial de 24.11.1982 e não só, mas também atende aos princípios da legalidade e anualidade.

O resultado do balanço contábil constitui tão-só o núcleo de uma situação de fato no qual se acumulam outros fatos, acontecimentos e circunstâncias que a lei lhe faz acrescentar, para que, ao iniciar-se o exercício financeiro, esteja formado o resultado fiscal visado pela incidência tributária. O balanço contábil é, portanto, o parâmetro ao qual se aditam os fatos determinados por lei, de tal modo que o seu conjunto sirva para dimensionar-se a base de cálculo do tributo, por isso dispõe o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 que o imposto de renda de pessoa jurídica incide sobre o lucro real, este definido como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

A legislação ordinária enseja às empresas a liberdade de escolherem a data do encerramento do balanço contábil, mas isto não implica em dizer que a obrigação tributária nasce no primeiro dia do mês seguinte ao término do exercício social. Esta obrigação se concretiza no primeiro dia do ano seguinte ao do levantamento daquela demonstração financeira. Se esta interpretação não prevalecesse, as empresas que encerram balanços em diferentes meses do ano teriam cada uma tratamento fiscal diverso, o que resultaria na quebra da isonomia tributária.



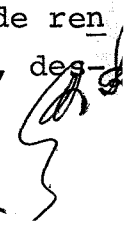
Como a legislação tributária estabelece que o imposto de renda é devido no exercício financeiro (que de acordo com o orçamento da União corresponde ao calendário civil — art. 34 da Lei nº 4.320, de 17.03.1964), o momento da ocorrência do fato gerador será sempre a primeiro de janeiro desse exercício, isto é, do ano subsequente àquele em que a empresa encerrou o seu exercício social. A este propósito, assinala SAMPAIO DÓRIA, na sua obra "Da Lei Tributária no Tempo", págs. 168/169:

"O fato gerador verifica-se a 1º de janeiro de cada ano, tendo por base de cálculo os lucros realizados no período' de 1º de janeiro a 31 de dezembro imediatamente anteriores. Tratando-se de fato gerador complexo, a diretriz intertemporal que indica a lei aplicável' a reger a obrigação correspondente é idêntica à que preside a tributação das pessoas físicas, vale dizer, aplicável' é a lei vigente no momento em que o fato gerador ocorre, instaurando-se o respectivo "debitum" fiscal (1º de janeiro de cada exercício financeiro)."

Em prosseguimento diz SAMPAIO DÓRIA (obra citada págs. 169/170):

"Este é singelamente, o quadro normal da incidência do imposto de renda sobre os lucros de pessoas jurídicas. A complicá-lo, porém, existe a flexibilidade outorgada em lei às empresas, na fixação do encerramento do exercício social destas, com o conseqüente levantamento do balanço e da conta de lucros e perdas, cuja data pode ou não coincidir com a do último dia do ano civil ou social anterior àquele em que o imposto foi devido, é bem possível e até mesmo corriqueiro que a referida base de cálculo compreenda período não iniciado em 1º de janeiro, nem terminado em 31 de dezembro imediatamente anteriores."

Não há, portanto, como se pretender que as alterações que a empresa promova no exercício social e, conseqüentemente, nos termos de apuração do período-base do imposto de renda, possam modificar a data de ocorrência do fato gerador e, des-



tarte, a legislação aplicável, em vigor antes do início do exercício financeiro .

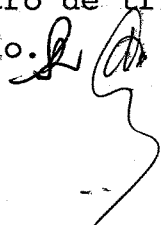
Tais modificações são de caráter particular, com ressonância em uma obrigação de direito público. No dizer de SAMPAIO DÓRIA elas são mera transigência legislativa em benefício dos contribuintes, porém sem que essa transigência possa ser oposta à Fazenda Pública.

Até por uma simples questão de coerência, a lógica seria suficiente para demonstrar o paradoxo do desajustado entendimento da defesa, pois estabelecer-se-ia a balbúrdia fiscal, em ficarem, no mesmo exercício financeiro, umas empresas sujeitas à tributação sob determinada lei e outras, sob lei diferente.

Tão arraigada está na concepção da legislação tributária do imposto de renda em absorver em seu bojo todos os fatos, acontecimentos e circunstâncias ocorridos no curso do ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro, para , considerando todos esses aspectos e formar o conjunto sujeito a tributo que, no caso de não constar nos atos constitutivos da pessoa jurídica o período-base, admite coincidir este com o ano calendário, ou seja, 31 de dezembro de cada ano (art. 145, §§ 1º e 2º, do RIR/80) .

O enraizamento de que a legislação tributária do imposto de renda compreende os fatos ocorridos no curso do ano civil anterior ao início do exercício financeiro, também se observa nas hipóteses de lucros arbitrados e presumidos, ao considerar a base de cálculo como tendo fundamento na receita bruta obtida entre 1º de janeiro e 31 de dezembro do ano antecedente.

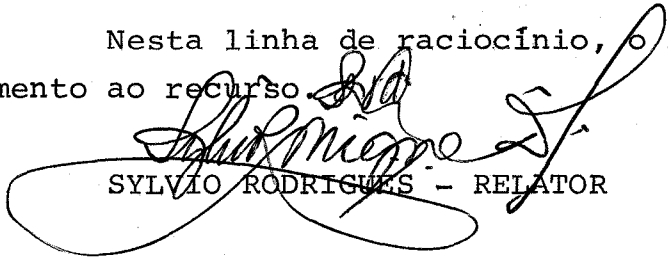
Ponderar-se-á com a hipótese prevista no parágrafo único do art. 152 do RIR/80, de que no exercício em que se verificar a extinção da pessoa jurídica, esta deverá apresentar declaração dentro de trinta dias contados da data em que se ultimar a liquidação.



Embora esta não seja a hipótese dos autos, pois não se trata de extinção da recorrente, a regra há de ser analisada com o que dispõe o "caput" do art. 152 do RIR/80. Trata-se de uma excepcionalidade de apresentarem-se duas declarações para um mesmo exercício, visto que a personalidade jurídica da empresa se extingue definitivamente ao ultimar-se a liquidação e daí para frente ela não é mais um ente sujeito a direitos e obrigações, não se projetando, em consequência, a sua existência para o início do exercício financeiro seguinte. Tem-se, então, aí a verificação de circunstâncias necessárias a que se produzam os efeitos próprios, como estatui o artigo 116, inciso I, do C.T.N.

Por fim, cabe assinalar que, sendo o exercício financeiro um instituto destinado a organizar a atividade do Estado, ele é regulado por normas de direito público, que o dão por coincidente com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320/64), e assim não hão de ser as normas de direito privado, onde prevalece o interesse particular, que estabelecem regras para fixar o término do exercício social (art. 175 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976) e venham prevalecer sobre as normas de direito maior, em detrimento do interesse geral, coletivo.

Nesta linha de raciocínio, o relator vota' por negar provimento ao recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR