

O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA DAS  
PESSOAS JURÍDICAS À LUZ DO PRINCÍPIO  
DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS

HAMILTON DIAS DE SOUZA  
MARCO AURELIO GRECO

Introdução

No final de novembro de 1982 foi editado o Decreto-lei nº 1967 que trouxe inúmeras alterações na sistemática da tributação da renda das pessoas jurídicas.

Dentre as inovações trazidas encontra-se a previsão da atualização monetária da base de cálculo do imposto sobre a renda, segundo os índices de correção previstos para as ORTN's' e adotando-se como termo inicial de correção o mês subsequente ao encerramento do exercício social da pessoa jurídica.

Problema que tem preocupado os estudiosos da matéria tem sido o relativo à possível retroatividade dessa previsão quando se tratar de empresa cujo exercício social já esta-

va encerrado na data em que sobreveio o referido Decreto-lei, posto que o entendimento da Fazenda tem sido no sentido de que a indexação aplica-se mesmo para essas hipóteses.

A questão assim posta, no entanto, somente encontrará uma resposta satisfatória desde que se tenha em conta a análise das questões relativas ao momento de ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, bem como a teoria da irretroatividade das normas jurídicas, o que é objeto do presente estudo.

#### MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

O assim chamado fato gerador do imposto é sempre um fato do mundo fenomênico, previsto em lei (como hipótese) e cuja realização (material) faz nascer a obrigação tributária. Não é portanto a lei que faz nascer a obrigação, mas a realização do fato nela previsto. (1)

(1) Tal noção, embora curial, é importante para o tema analisado, como se verá adiante.

De outro lado, e como decorrência da noção anterior, o pressuposto da obrigação é sempre um fato, e não um ato ou negócio jurídico. Mesmo nos tributos que têm como fato gerador um negócio jurídico este é visto como puro fato, não sendo relevante para o nascimento da obrigação tributária a manifestação de vontade.(2)

Os fatos, como referidos, podem ser classificados, do ponto de vista de sua sede temporal, em instantâneos, continuados e complexos. Instantâneos são os que se verificam num momento determinado e que, a cada ocorrência, provocam o nascimento de uma obrigação tributária autônoma. Continuados são os constituídos por uma situação permanente, de limitada no tempo por períodos estabelecidos em lei. Complexos, por sua vez, são os que se completam ao fim de um período determinado de tempo.

---

(2) Fernando Sainz de Bujanda

Analisis Jurídico del Hecho Imponible, in Temas de Derecho Tributario, 1968, pág. 233.

Ultimado o período completa-se o fato, sendo aplicável a lei então vigente. Nesse ponto convém referir que a doutrina não discrepa ao entender que o fato se completa ao término de seu período de formação. Assim, por exemplo, assinala Antonio Roberto Sampaio Dória que "aplicável é a lei vigente no momento em que o ciclo de formação se completa e não aquela ou aquelas vigentes durante o tempo de sua gestação ou formação".(3) Também Aliomar Baleeiro leciona que os fatos geradores complexos só se consumam pela realização de todos seus elementos integrativos.(4)

Amilcar de Araújo Falcão, após concluir que complexos são os fatos "cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo" assinala que a importância do conceito está em determinar o momento em que nasce a obrigação tributária, ar

---

(3) Antonio Roberto Sampaio Dória  
Da Lei Tributária no Tempo, São Paulo, 1968, pág. 142.

(4) Aliomar Baleeiro  
Direito Tributário Brasileiro, Forense, 4a. edição, pág. 406.

rematando que nestes a legislação a aplicar é a "prevista na data em que se complete o respectivo ciclo de formação ou perfeição do fato".(5)

Parece, pois, limpo de dúvidas que, segundo a doutrina, aperfeiçoa-se o fato gerador complexo ou periódico no final de seu ciclo de formação, aplicando-se a legislação então vigente.

Exemplo característico de fato de formação periódica é o do imposto de renda, onde há grande divergência doutrinária quanto ao momento de sua ocorrência.

De um lado, autores como A.R.Sampaio Dória (6) e Ricardo Mariz de Oliveira (7) sus

---

(5) Amilcar de Araújo Falcão  
Fato Gerador da Obrigação Tributária, Ed. Financeiras S/A, 1964, pág. 144.

(6) Antonio Roberto Sampaio Dória  
Ob. cit., págs. 168/174.

(7) Ricardo Mariz de Oliveira  
Fundamentos do Imposto de Renda, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, págs. 71/72.

tentam ocorrer sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se completou o período base. Outros, como Ives Gandra da Silva Martins (8) e Fábio Fanucchi (9) entendem que tal se dá ao término do período base, que poderá não coincidir com o fim do ano civil, como por exemplo nos casos de empresas que encerram seus exercícios sociais em data diversa de 31 de dezembro.

Antes de expressarmos nossa opinião, convém fazer uma advertência. Não estamos considerando a possibilidade de ser aplicável lei posterior ao início do período de formação do fato mas anterior ao seu término. Neste caso parece-nos que a solução é dada pelo direito positivo vigente (art. 105 do C.T.N.) e que já Amilcar de Araújo Falcão chamava de hipótese de pseudo retroatividade da lei.(10)

---

(8) Ives Gandra da Silva Martins  
O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas..., in Res. Tributária, seção 1.3, nº 5/83, págs. 57/92.

(9) Fábio Fanucchi  
Curso de Direito Tributário Brasileiro, Res. Trib. 3a.ed., 4º vol., págs. 149 e segs.

(10) Em sentido contrário veja-se A.P. Xavier, O Problema da Retroatividade das Leis sobre Imposto de Renda, Forense, 1982, págs. 63/75.

O que se discute é se pode a lei posterior ao término do período de formação do fato criar situação mais gravosa para o contribuinte que a existente antes de sua edição.

A nosso ver a solução da questão proposta está na verificação do momento em que ocorre o fato material a que corresponde a hipótese de incidência do imposto de renda. Em outras palavras, o que é relevante é a determinação do momento em que a renda, como fato material, se completou.

Invocando a lição da doutrina, inclusive dos que afirmam dar-se o fato gerador do imposto de renda em 1º de janeiro, verifica-se que nos complexos o fato gerador ocorre quando se completa seu respectivo ciclo de formação. Ora, tratando-se de pessoas jurídicas é insuspeito que o período de gestação do fato inicia-se com o exercício social da empresa e termina no dia determinado em seus atos constitutivos, quando é apurado o lucro e determinada a sua destinação. Entre esta data, quando não coincidente com o fim do ano civil, e 31 de dezembro, nenhum fato material relevante para a incidência do imposto de renda ocorre. Assim, em linha de princípio o aspec

to temporal do fato gerador do imposto de renda deveria dar-se ao t<sup>er</sup>mino do per<sup>io</sup>do base, como com maestria j<sup>á</sup> assinalaram Ives Gandra da Silva Martins e F<sup>á</sup>bio Fanucchi. Ademais, como se ver<sup>á</sup> adiante, o fato, enquanto tal, ocorre ao t<sup>er</sup>mino do exerc<sup>ic</sup>io social da empresa, mesmo porque neste momento completa-se a base de c<sup>á</sup>lculo que nada mais é que a medida ou express<sup>ã</sup>o de grandeza do fato gerador, Ora, s<sup>õ</sup> é poss<sup>í</sup>vel medir o que existe, sendo absurdo supor que j<sup>á</sup> exista base (aspecto dimens<sup>í</sup>vel) sem fato. De resto, nos impostos sobre o patrim<sup>õ</sup>nio e a renda é t<sup>ã</sup>o grande a intimidade entre fato gerador e base de c<sup>á</sup>lculo que muitos autores dizem que os conceitos se confundem.(11)

Vale ainda notar que, conforme podemos observar, nenhum dos autores que sustentam ocorrer o fato gerador do imposto a 1<sup>o</sup> de janeiro esclarece que esp<sup>é</sup>cie de fato material ocorre em tal data. Ora, tal postura conflita frontalmente com o conceito mesmo de fato gerador do imposto, que é sempre um evento do mundo fenom<sup>ê</sup>nico ao qual a lei empresta relev<sup>â</sup>ncia jur<sup>í</sup>dica.

---

(11)V.A.A.Falc<sup>ã</sup>o, ob. cit., p<sup>á</sup>g. 155.

Assim, a posição em causa sô pode ser entendida admitindo-se que no dia primeiro de janeiro ocorra o aspecto temporal do fato gerador do imposto, ainda que este em sua consistência material tenha se completado anteriormente. Tal posição pode ser admitida a partir da disposição contida no artigo 116 do Código Tributário Nacional que considera ocorrido o fato gerador "desde o momento que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios" salvo "disposição de lei em contrário". Haveria, pois, nos termos do dispositivo citado a possibilidade de a lei fixar aspecto temporal não coincidente com o momento de ocorrência do fato materialmente considerado.

A despeito do que prescreve o art.105 do C.T.N. que estabelece aplicar-se a lei a fatos futuros e penderes (excluindo-se, portanto, os passados) pensamos ser possível a aplicação do artigo 116 nos termos antes expostos. É que o art. 105 visa apenas evitar a retroatividade da lei fiscal, dando cumprimento ao que prescreve o artigo 153, § 3º da Constituição Federal. Em consequência, se não hã direitos adquiridos feridos, pode a lei

ter eficácia retro-operante.

Nessas condições, não haveria obstáculo constitucional para que uma lei do presente considerasse fato passado em sua previsão, ou ainda que, por ficção, considerasse, um fato passado (aspecto material) como a ocorrer no futuro (aspecto temporal). Para tanto, porém, primeiro haveria de existir lei expressa assim disposta - como o exige o art. 116 do C.T.N. e segundo, não poderiam ser atingidos os direitos adquiridos de forma a atribuir-se a fatos passados consequências mais onerosas que as existentes à época de sua verificação.

Vale observar que, independentemente das posições doutrinárias que possam ser adotadas, entre nós o Código Tributário Nacional expressamente consagrou a que protege os direitos adquiridos em matéria fiscal seu artigo 105 ou, como leciona Rubens Gomes de Souza, o fato gerador constitui um direito adquirido para o contribuinte: "... o direito a que o crédito fiscal seja criado de conformidade com as condições pertinentes tais como existam à data do fato gerador".(12)

---

(12) Rubens Gomes de Souza  
O Fato Gerador do Imposto de Renda, in Estudos de Direito Tributário, Saraiva, 1950, pág. 168.

O até agora exposto já permite extrair a conclusão de ser possível a edição de lei posterior ao término do período base e, em consequência, ao ciclo de formação do fato gerador e que possa ser aplicada. Tal é possível se o respectivo aspecto material for considerado, por ficção, 1º de janeiro e se os direitos adquiridos do contribuinte não forem prejudicados. Inversamente não será aplicável se resultar em situação mais onerosa que a existente à época da ocorrência do fato gerador materialmente considerado.

CORRELAÇÃO ENTRE O EXERCÍCIO SOCIAL DA  
EMPRESA E O EXERCÍCIO FINANCEIRO DO PODER  
PÚBLICO.

Outro aspecto que necessita ser abordado refere-se à relação que existe entre a atividade empresarial e a dimensão de tempo em que ela se desenvolve. Neste ponto é importante lembrar algumas observações que os comercialistas lançam quanto à temática do exercício social.

Com efeito acentuam eles que antigamente as sociedades eram constituídas para um único empreendimento, ficando a apuração

dos eventuais lucros para o seu término, oportunidade em que seriam repartidos os resultados obtidos.(13)

No entanto, a evolução mostrou a necessidade de que as empresas passassem a se constituir com o intuito da permanência o que fez com que se tornasse indefinido o momento em que ocorreria a apuração dos resultados obtidos com o empreendimento.

A fim de obviar essa situação é que a legislação, desde o Código Comercial estabelece direta ou indiretamente a necessidade de o comerciante apurar anualmente seus resultados.

Nesta consideração se extrai a ilação de que a compartimentalização da atividade empresarial em exercícios sociais não é

---

(13) Para uma exposição mais ampla vide Fran Martins, "Comentários à Lei das Sociedades Anônimas", tomo II, vol. 2, pág.530 e segs. Forense, 1978; Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro, "Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro", vol. 2, pág.513 e segs., Bushatsky, 1979.

um imperativo ontológico da vida da empresa, mas corresponde a uma previsão imposta para o fim de permitir apurar periodicamente a evolução do negócio, como forma inclusive de resguardar os interesses dos sócios e terceiros.

Quer dizer, a vida empresarial que, em si, forma uma unidade que vai desde a sua instalação até o encerramento da empresa, é fracionada para fins de controle do seu andamento e da sua evolução, como fruto de uma verdadeira ficção jurídica.

Considerando, porém, que essa apuração pode ter um momento de realização que atenda peculiarmente aos interesses de cada pessoa jurídica, o ordenamento positivo assegura a possibilidade de livre fixação da sua data de encerramento que poderá, ou não, coincidir com o ano civil (Lei das S/A, art. 175).

Portanto, a fixação do término do período é previsto pelo Direito positivo como disposição que deve constar dos atos constitutivos da empresa o que significa ser expressão da conveniência particular de cada pessoa jurídica, não havendo obrigatoriedade de coincidir com o ano civil.

Nesse contexto é que surge a noção de exercício social que foi encampada pela legislação tributária para o relevante efeito de identificá-lo com o período base de incidência do imposto de renda (Decreto-lei nº 5844/43 , art. 43 e RIR/80 art.145), e a partir destas observações é que deve ser analisada.

Na medida em que a legislação tributária qualifica o exercício social da empresa como o período base de incidência do imposto, está conferindo relevância àquele conjunto de eventos que, reunidos, irão formar um único fato gerador complexo.

Assim, na tributação das pessoas jurídicas o fato bruto que a lei qualifica como apto a acarretar o surgimento da obrigação tributária e aquele fato complexo identificado quando se conclui o exercício social, pois este é o parâmetro de aferição das operações e eventos que, no seu conjunto, servirão para o dimensionamento da base de cálculo do imposto.

Aliás, por ser este o fato do mundo fenomênico que a lei tributária qualifica, é que se encontram reiteradas na legislação as referências ao lucro da pessoa jurídica, o

qual sem dúvida será o resultado final do exame e ponderação de todas as operações realizadas durante o exercício ou que nele acarretem efeitos.

Claro está que a base de cálculo do imposto não se confunde com o lucro comercial, mas isto se dá pela simples razão de que a lei tributária - por se tratar de uma norma que os tributaristas italianos chamam de "direito de superposição"- acolhe o resultado final existente para fins comerciais e lhe impõe certos ajustes (adições e exclusões) de modo a adequar essa realidade aos interesses fiscais, buscando depurar o que corresponde se a interesses exclusivamente particulares dos sócios ou diretores etc..

Mas, inegavelmente, não há como se afastar dos elementos resultantes da atividade empresarial realizada no período e retratados nos seus demonstrativos pertinentes. Quer dizer, os eventos que reunidos formam o fato complexo, tributado pelo imposto, são os conhecidos pela legislação comercial, embora a qualificação jurídica de cada qual possa vir a sofrer distintas ponderações conforme se trate de um enquadramento comercial

ou fiscal. Em suma, os dados de fato são os mesmos, embora a significação jurídica que lhes é atribuída possa variar do comercial para o fiscal.

Ao assim concluirmos, forçoso então é reconhecer que o fato, como tal definido pela lei fiscal, já terá todos os seus componentes reunidos quando se encerra o exercício social da empresa, pois serão os eventos abrangidos pelo período que servirão de suporte para quaisquer qualificações jurídicas de caráter tributário.

Destarte, incidindo o imposto sobre a aquisição de disponibilidade de renda, e como esta se dá pela análise das operações realizadas no período, disso se conclui que após o encerramento do exercício social estamos perante uma questão juris correspondente à determinação da relevância que aqueles eventos terão para a legislação tributária, mas sem poder deixar de reconhecer que eles já são os eventos descritos na lei e, por isso, o fato gerador do tributo materialmente considerado.

Aliás, não se pode esquecer que, ao

se encerrar o exercício social em qualquer data que não seja o dia 31 de dezembro, e concluindo-se desta forma o fato complexo qualificado pela tributária, ele terá ocorrido num instante em que vigorava uma certa e determinada legislação fiscal que atribuirá àquele evento consequências específicas.

Porém, a análise para se completar precisa levar em conta que, para a vida da empresa, o conceito chave é o de exercício social, o qual, no entanto, não se confunde com o de exercício financeiro do Poder Público.

De fato, a atividade do Poder Público, que também se desdobra por um longo lapso de tempo, necessita ser fracionado para fins de sua disciplina e controle, em função dos interesses de toda coletividade quanto à arrecadação e aplicação dos recursos públicos. (14)

---

(14) Vide Aliomar Baleeiro

Uma Introdução à Ciência das Finanças, 12a. ed., pág. 397 e segs., Forense.

Desse ângulo, assume importância a noção de exercício financeiro do Poder Público, bem como sua correlação com a lei orçamentária que, pelos arts. 60 e 62 da Constituição Federal tem nítido caráter anual.

Quer dizer, exercício financeiro é noção criada pelo ordenamento positivo para organizar a atividade dos Poderes Públicos e não para disciplinar a vida das empresas. Tanto é assim que, em nenhum momento, a Constituição Federal fixa o período do exercício financeiro, o que é remetido para a legislação ordinária e que consta da lei nº 4320/64. Ou seja, a noção constitucional de exercício financeiro que existe para o fim de ordenar a atividade do Estado não precisa coincidir necessariamente nem com o ano civil, nem com o exercício social das empresas.

Assim como a legislação ordinária assegura aos particulares a liberdade de escolherem a data de encerramento do exercício social das empresas, a Constituição Federal deixa à lei de normas gerais de direito financeiro a atribuição de fixar essa data para os Poderes Públicos (hoje prevista pelo art. 34 da lei nº 4320/64 como coincidente com o encer-

ramento do ano civil).

Dessa análise resulta a identificação de uma certa fenomenologia que poderia ser as sim descrita:

- a) as pessoas jurídicas no desempenho de sua atividade empresarial realizam inúmeras operações que podem levar a uma eventual aquisição de disponibilidade de renda;
- b) essa eventual aquisição de disponibilidade de renda é aferida a cada exercício social;
- c) a aquisição de disponibilidade as sim aferida é qualificada pelo legislador como fato gerador do tri buto;
- d) porém, a Constituição Federal assegura que os tributos só podem ser instituídos ou aumentados se a lei respectiva estiver em vigor antes do início do exercício financeiro, em homenagem ao princípio da previ sibilidade, posto que a receita daí decorrente, em última análise irá integrar o orçamento respectivo.

No entanto, a mesma Constituição resguarda os direitos adquiridos e veda as leis retroativas que prejudiquem situações jurídicas consolidadas. Assim, sobrevindo uma lei tributária após o encerramento do período-base de incidência do tributo, e que onere o contribuinte (aumentando alíquotas, criando novas incidências, etc.), não poderá ser aplicada aos fatos passados, não em razão do princípio da anterioridade, mas em decorrência do princípio da irretroatividade das leis, posto que a norma, como regra, se vocaciona a regular os fatos futuros.

Porém, como afirmamos anteriormente, não nos parece haver óbice a que uma norma expressa preveja a imputação da consequência jurídica correspondente ao nascimento da obrigação tributária para o momento do início do exercício financeiro do Poder Público. Quer dizer, em tese não vemos óbice constitucional e uma legislação dessa ordem que fixe o dia 1º de janeiro como o da ocorrência do fato gerador. No entanto, seria mister houvesse norma expressa nesse sentido que a nosso ver não há na sistemática vigente, que pelo contrário contém inúmeras regras que indicam na direção exatamente oposta, qual seja a de

que o fato gerador ocorre no momento do en  
cerramento do exercício social da empresa.

Um breve exame da legislação con  
firmará as afirmações lançadas.

Com efeito. Adotando-se para facili  
dade de análise o texto do RIR/80, verifica-  
se que a base de cálculo do imposto - que é  
a perspectiva de dimensão do fato gerador do  
tributo e que nos impostos sobre o patrimô-  
nio e renda, está capilarmente ligada a ele  
consiste no "lucro real, presumido ou arbi  
trado correspondente ao período-base de in-  
cidência" (art.153).

Este(período-base) por sua vez fora  
definido no artigo 145 do RIR/80 como o  
exercício social da pessoa jurídica "termi-  
nado em qualquer dia do ano calendário an  
terior ao exercício financeiro".

Ora, se é inafastável a inerência da  
base de cálculo ao fato gerador; e se ela -  
pela legislação - vem definida como o lucro  
correspondente ao período-base (que é exer-  
cício social), disso se conclui que, para  
haver a base de cálculo, é indispensável que

desde o término do exercício social já exista o fato gerador. Realmente, não estabelece a lei que o fato gerador do imposto é a renda existente no início do exercício financeiro; ou então que o fato gerador reputa-se o corrido nessa ou naquela data que - por ficção - passaria a ser estabelecida como a de verificação do fato.

Pelo contrário; a legislação simplesmente prevê que a base de cálculo é o lucro real (arbitrado ou presumido) correspondente ao período base de incidência, silenciando quanto a uma data certa para sua ocorrência, mas implicitamente qualificando a data que for escolhida pela própria pessoa jurídica pois admite como período-base o do exercício social da empresa que - conforme vimos - é livremente fixado pela mesma.

Além dessas disposições a legislação ainda contém outras que reforçam a convicção de que a data da ocorrência do fato gerador coincide com o término do exercício social.

Assim, por exemplo o art. 152 e parágrafo único do RIR/80 prevê que ocorrendo extinção da pessoa jurídica, esta apresentará

no prazo de 30 dias contados da data em que foi ultimada a liquidação, uma declaração relativa aos resultados do período compreendido entre o término do último período-base e a data da liquidação. Note-se que não será aguardada a chegada do próximo exercício financeiro da União para que se dê a declaração. Ora, se o fato gerador só ocorresse em 31 de dezembro ou 1º de janeiro seguintes, a disposição do art. 152 do RIR/80 seria manifestamente ilegal e inconstitucional pois estar-se-ia exigindo um tributo sem que ainda tivesse ocorrido seu fato gerador. Nem se diga que haveria uma hipótese de antecipação do fato gerador do tributo pois não atende aos requisitos dessa figura; e nem se diga que se trata de uma "exceção", pois se fosse exceção a norma faria menção à data da ocorrência do fato gerador no que é igualmente silente. Para a regra do art. 152 há necessidade de declaração relativa a esse período mais curto, pois nesse instante, com a ultimacão da liquidação é que ter-se-á caracterizada a possível aquisição de disponibilidade de renda e o fato gerador do tributo.

O art. 152 do RIR/80 não é exceção, ao revés confirma a regra de que o fato gera

dor ocorre no momento do encerramento do exercício social. O mesmo se diga do artigo - 148 do RIR/80 que se refere à hipótese de constituição e encerramento da empresa no mesmo ano, em que igualmente a legislação exige imediate declaração de rendimentos, sem que haja necessidade de aguardar o início do exercício financeiro que seria, segundo alguns, o momento da ocorrência do fato gerador do imposto.

Com efeito, não podemos concordar com A.R. Sampaio Dória (15), nem Lindemberg da Mota Silveira (16) quando sustentam que o fato gerador ocorreria em 1º de janeiro seguinte. Realmente, não é pela circunstância de a legislação prever que o imposto será "devido" no exercício financeiro da União que daí se pode extrair a ilação de que o fato gerador ocorre no momento do início do exercício financeiro. Pelo contrário, a conclusão que se

---

(15)A.R. Sampaio Dória

Da Lei Tributária no Tempo, pg.- 168/169, S.Paulo, 1968.

(16)Lindemberg da Mota Silveira

Aspectos Constitucionais do Decreto-Lei nº 1967, de 1982,pg.16, estudo inédito.

extrai-se a de que o fato gerador ocorre antes do início do exercício financeiro, mas em qual quer data compreendida entre 1º de janeiro e 31 de dezembro do ano civil anterior e não necessariamente no limiar do novo ano. Quer dizer, do art. 43 do Decreto-lei nº 5844/43 e do art. 145 do RIR/80 extrai-se a conclusão de que o fato gerador ocorrerá antes do início do exercício financeiro, mas não quanto tempo antes.

E nem poderia ser de outra forma, pois a aquisição da disponibilidade da renda considera-se fictamente ocorrida com o término do período-base (exercício social da empresa) e não com o início do exercício financeiro da União.

Realmente, quando a lei faz menção ao imposto devido no exercício financeiro, está se referindo ao tributo exigível naquele ano. É a própria lei que fixa o momento da declaração e do lançamento para uma época posterior ao encerramento do exercício social da empresa. Não podemos confundir a fixação de datas certas para apresentação das declarações que servirão de base para que o tributo se torne "devido", com a data da ocorrência do fato ge

rador, para a qual haveria necessidade de lei expressa para que fosse prevista data diversa daquela em que ocorrem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos próprios da situação de fato (art. 116 do CTN).

Não é outro aliás o pensamento de Fábio Fanucchi que ao examinar a questão conclui incisivamente dizendo que a tese correta, na sua opinião, é a de que "o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, quando esse fato se caracterize como complexo ou complexivo, ocorre no instante em que se verifique o termo final do período de tempo marcado pela legislação como de base para avaliação de renda e proventos tributáveis. Como consequência desta conclusão: a lei aplicável na constituição da obrigação tributária será a vigente à data de encerramento do período de tempo escolhido como de base" - (17).

Quer dizer, poderia a lei fiscal ter estabelecido que o período base de incidência

---

(17) O Curso de Direito Tributário Brasileiro, vol. I, pg. 167, Res. Tributária-MOC, 1975.

coincidiria com o ano civil, computando-se em vão todas as operações realizadas até 31 de dezembro mesmo que realizadas após o encerramento do exercício social da empresa. E, neste caso, a afirmação de que o fato gerador ocorreria no final do dia 31 de dezembro ou no primeiro instante de 1º de janeiro seria aceitável.

Porém, a lei não previu essa regra. Ao revés, o art. 43 do Decreto-lei nº 5844/43, expresso no art. 145 do RIR/80, é límpido no sentido de que o período base de incidência é o exercício social da pessoa jurídica e não o ano civil.

Logo, a opção legal é inequívoca: poderia ter se referido ao ano civil, mas não o fez.

Por derradeiro, nem se diga, também, que o Decreto-lei nº 1967/82, em seu art. 20-teria veiculado essa previsão ao dispor que a base de cálculo seria determinada segundo a legislação aplicável no início do exercício financeiro. De fato, este dispositivo traduz regra coerente com o princípio constitucional da anterioridade da lei em relação ao exercí-

cio financeiro (C.F., art. 153, § 29) e consentâneo com o art. 104 do CTN. Realmente, como a base de cálculo é um dos elementos estruturais do tributo a legislação que sobre ela dispõe deverá estar em vigor no início do exercício financeiro.

Esta norma do art. 2º do Decreto-lei nº 1967/82 não alterou a sistemática antes vigente, pois no que se refere ao período base de incidência manteve os critérios anteriores como se vê pelo seu art. 1º que faz expressa menção ao mês "do término, no ano calendário anterior, do período-base de incidência"; ou no art. 8º que estabelece que "as pessoas jurídicas cujo período-base de incidência não terminar no mês de dezembro deverão pagar..." e outras disposições.

Podemos pois concluir que, mesmo após o advento do Decreto-lei nº 1967/82, o período-base de incidência continua a ser o do exercício social da empresa e não o ano civil.

Por fim, mesmo que se admitisse, tão sô para argumentar, que o Decreto-lei nº 1967/82 teria alterado a sistemática anterior, caberia ainda verificar se, pretendendo estabel

lecer aspecto temporal futuro de fato passado, não teria veiculado uma norma retroativa.

### FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E IRRETROATIVIDADE DAS LEIS

Como se verificou, o fato descrito na norma como gerador da obrigação tributária dá-se no momento em que se completa o período-base que é o exercício social da empresa. Embora admitamos, a nível teórico, que a lei possa estabelecer aspecto temporal diverso, por ficção, tal não ocorreu como anteriormente exposto. De qualquer forma, ainda que se entendesse ter o Decreto-lei 1967 estabelecido aspecto temporal futuro de fato passado, tal não seria possível em face do princípio da irretroatividade das leis, consagrado no artigo 153, § 3º da Constituição Federal e cujo desdobramento em matéria tributária encontra-se no artigo 105 do Código Tributário Nacional.

O Decreto-lei nº 1967/82 estabeleceu que a base de cálculo do IR deverá ser obtida corrigindo-se o lucro real a partir do mês subsequente "ao último mês do período ba-

se terminado no ano calendário anterior ao exercício financeiro a que corresponder o imposto". Assim, empresas que encerraram seu exercício social em 31.01.82, por exemplo, deveriam corrigir seu lucro real a partir desta data para o efeito de definir seu lucro tributável.

Tal legislação alterou as regras até então vigentes posto que não havia norma que determinasse a correção do lucro como referido. Em consequência, houve um novo ônus imposto a uma série de pessoas jurídicas que já haviam apurado seu lucro bem como dado a ele a destinação deliberada nas assembleias gerais.

A pergunta que se põe é saber se pode a lei colher fato ocorrido no passado para atribuir-lhe efeitos jurídicos diversos dos previstos no momento de sua realização, maxime quando tais efeitos consistem em pagar mais impostos.

A doutrina já de há muito tem fixado o alcance da regra constante do artigo 153, § 3º, da C.F. que protege os direitos adquiridos, inclusive no que pertine à possibili-

dade de serem instauradas (ou modificadas) relações jurídicas com base em fatos passados. Na verdade, como observado por autores de escol, não se pode eleger fato passado, e que já produziu seus efeitos típicos, como instaurador de relações jurídicas futuras. Claro que nada impede que se escolham estados de fato ou situações em curso como geradoras de relações jurídicas. Neste caso, porém, não se atinge o fato passado, mas seus efeitos continuados no tempo. Tal se dá, por exemplo, com a situação consistente em ser proprietário, que pode dar causa a relações jurídicas não previstas à época em que a propriedade foi adquirida. Isto porque a aquisição é um fato isolado que produz efeitos continuados no tempo, traduzíveis na condição de ser proprietário. Há, neste caso, efeitos futuros de fato passado ou situação em curso.

A propósito do tema observa Pontes de Miranda que "a lei do presente é a que governa o nascer e o extinguir-se das relações jurídicas. Não se compreenderia que fosse a lei de hoje reger o nascimento e a extinção resultante de fatos anteriores"(18)(Cf. Comen-

---

(18) Pontes de Miranda  
Comentários à Constituição de 1967 ,  
tomo V, pg. 74.

tários à Constituição de 1967, tomo V, pg.74). O mesmo autor, entretanto, esclarece que a lei pode ter por pressuposto um fato ocorrido antes dela, mesmo porque as regras da co-acturalidade da lei e do fato não concernem apenas ao nascimento e à extinção das relações jurídicas.

O problema prende-se à produção de efeitos decorrentes do fato. Se estes se produziram no passado, vale a lei velha. Se, contudo, são contínuos, a lei pode atingi-los a partir de sua vigência.

No mesmo sentido de Pontes de Miranda alinham-se outros autores, como Limongi França<sup>(19)</sup> e Carlos Maximiliano<sup>(20)</sup>. Este último assinala que as leis administrativas não podem ser retroativas, dando como exemplo as fiscais que "se impõem tributo fiscal a certa mutação, não atingem as mutações anteriores".<sup>(21)</sup>

---

(19) Limongi França

Direito Intertemporal Brasileiro, Ed. Rev. dos Tribunais, 2a. ed., pág.423

(20) Carlos Maximiliano

Direito Intertemporal, Freitas Bastos, 2a. ed., pág. 327.

(21) Carlos Maximiliano

Ob. cit., pág. 327.

Em matéria especificamente tributária os princípios acima mencionados foram consagrados no artigo 105 do CTN e também no 153, § 29. Realmente, diz o primeiro dos dispositivos mencionados que a lei aplica-se a fatos futuros e a pendentes, excluídos portanto os passados. Elucidativas, a propósito, as considerações feitas pela Comissão de Reforma que elaborou o CTN fundamentadas no artigo 141, § 3º da C.F. de 1946 que garantia os direitos adquiridos.

De outra parte, aplicar-se lei fiscal a fato passado atenta contra o princípio da legalidade dos tributos, pois não basta que exista lei. É necessário mais, que exista lei anterior à ocorrência do fato. Neste sentido preleciona A.Xavier:

*"Com efeito, quando por um lado o citado artigo consagra a cláusula "nulum tributum sine lege praevia" e, por outro lado, o art. 97 do CTN define os elementos essenciais do tributo que devem constar da lei (fato gerador, alíquota, base de cálculo) está no mesmo passo a afirmar que são esses elementos que devem ser tidos em*

conta para se saber se em relação a eles, a lei é ou não prēvia.

Pode pois dizer-se que o critério fornecido pelo sistema constitucional, é o que manda considerar o momento da verificação dos fatos que se integram na hipótese ou no mandamento da norma tributária.

Nestes termos tem de afirmar-se que uma norma é retroativa quando ela se refere na sua previsão a fatos ocorridos anteriormente a sua entrada em vigor". (22)

À luz das ponderações antes feitas, parece claro que, no caso das pessoas jurídicas, cujo lucro é apurado em determinado lapso de tempo, o fato ocorre no momento do término do período, produzindo a partir daí todos os efeitos previstos na legislação então vigente. Sobre o tema já nos debruçamos no item anterior deste estudo.

Ora, sendo assim, nenhuma lei posterior à ocorrência do fato poderia atribuir-lhe conseqüências diversas das previstas na

---

(22) A.P. Xavier  
Ob. cit., pág. 67.

que vigia à época de sua ocorrência, sob pena de retroatividade. Em outras palavras, em hipótese alguma pode a lei no futuro reger o nascimento de relações jurídicas resultantes de fatos anteriores, como observou Pontes.

Nem se diga que, no caso do DL 1967/82 não houve retroação pelo fato de se prescrever que a base de cálculo seria determinada segundo a legislação aplicável no início do exercício financeiro, que ocorreu posteriormente à edição do novo diploma. Isto porque não se pode considerar aspecto temporal futuro de fato passado. Fosse tal possível toda a doutrina da proibição de leis fiscais retro-operantes cairia por terra.

Realmente, pode a lei - quando se trata de situações jurídicas constantes-pré-definir um evento em um momento que sirva como determinação da coordenada de tempo em que se repute ocorrido o fato gerador. No imposto sobre a propriedade isto é particularmente nítido, quando a lei tributária estabelece que considerar-se-á ocorrido o fato no dia 1º de janeiro de cada ano.

Não se deve, porém, confundir essa a

ptidão da lei para regular eventos futuros com a circunstância de a lei estabelecer que um evento passado será apurado no futuro. Aplicável será sempre a lei do momento em que ocorreu o fato, mesmo que entre a data da ocorrência e a data da apuração sobrevenha legislação redefinindo o fato gerador (cf.art. 144 do CTN). Não infirma o alegado a regra do parágrafo 1º do dispositivo citado, como será demonstrado adiante.

No caso, pretende a Administração, ao interpretar o decreto-lei nº 1967/82 dar-lhe um alcance que acaba por atingir um fato passado, ocorrido em certo e determinado mento, com uma coordenada de tempo bem definida.

Hã, pois, nítida retroatividade, o que fere o artigo 153, § 3º e 2º da C.F. e art.-105 do CTN, mesmo porque, em matéria de imposto de renda a apuração do lucro (base de cálculo) confunde-se com o próprio fato gerador que é a aquisição do mesmo lucro.

Aliás, Amílcar de Araújo Falcão ao examinar a questão da retroatividade da norma tributária em se tratando de fatos geradores complexivos (cujo exemplo clássico é o

do imposto sobre a renda) esclarece que:

*"Se, inversamente, se estiver em presença de um fato gerador complexo, ocorrendo majoração da alíquota durante o curso da formação do fato gerador, a alíquota a aplicar é a legalmente prevista na data em que se complete o respectivo ciclo de formação ou perfeição do fato (chamada hipótese de pseudo-retroatividade).<sup>(23)</sup>*

Grifamos a citação para acentuar a afirmação do autor de que a lei nova só se aplica na hipótese de o período legalmente qualificado ainda estar em formação. Se o período (no caso o exercício social) já se completou, não cabe aplicação da lei nova sobre o fato passado, pois isto violaria o § 3º do artigo 153 da Constituição Federal.

Ou, no dizer de Amílcar Falcão:

*"Vale dizer que qualquer modificação da relação substancial, decorrente de*

---

(23) Amílcar de Araújo Falcão  
Fato gerador da Obrigação Tributária, 1a.ed., 1964, pgs. 143/144.

*lei ulterior, não pode ser retroativamente aplicada em detrimento do contribuinte, sob pena de violar-se a disposição constitucional (artigo-141, parágrafo 3º da Constituição), que proíbe a retroatividade da lei em prejuízo do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada". (24)*

Em suma, além dos demais aspectos já examinados neste estudo, entendemos que a previsão de indexação do lucro apurado, relativamente ao exercício social encerrado no curso do ano de 1982, adotando o índice das ORTN's do mês subsequente ao do balanço, viola a garantia constitucional da irretroatividade da norma tributária e, como tal, é inaplicável no presente exercício financeiro.

Vale, para finalizar, esclarecer que as conclusões enunciadas não ficam abaladas pela possibilidade de a pessoa jurídica alterar seu exercício social, pois, se tal ocorrer posteriormente ao término de seu período normal de apuração de resultados, iniciar-se-á outro período-base e, portanto, um

---

(24) Idem, ibidem, pág. 150.

diverso fato de formação complexa.

Em outras palavras, ocorrendo tal hipótese e desde que a decisão de alterar a data do término do exercício social se dê após o seu encerramento, haverá dois fatos geradores: o primeiro relativo ao exercício social encerrado antes de 31 de dezembro e o segundo, que é menor, englobando o período que vai do encerramento do anterior até 31 de dezembro.

Nada há de estranho no que se afirmou pois nada impede que o lançamento contemple mais de um fato, desde que a cada um se já aplicado seu regime jurídico próprio. Assim, havendo alteração durante o ano de 1982, passando a empresa a encerrar seu exercício social em 31 de dezembro os dois fatos deverão ser considerados diferentemente, aplicando-se ao segundo deles todos os critérios e normas da lei nova, pois se trata de fato em formação ou pendente, para usarmos a terminologia do CTN. O primeiro fato, contudo, já ocorreu no passado, estando concluído e, em consequência, protegido pelo princípio da irretroatividade.

Nem se alegue, por fim, que neste caso aplicar-se-ia integralmente a legislação nova (posterior ao fato gerador ocorrido no curso do ano de 1982) pois o art. 144, § 1º do CTN o admitiria.

De fato, o § 1º do art. 144 do Código não está autorizando a edição de novas normas substanciais que alterem a base de cálculo do tributo.

Realmente, o dispositivo autoriza a edição e aplicação de regras que se refiram a novos critérios de apuração da base de cálculo, no sentido de melhor aparelhar o Fisco na descoberta da verdade material, sem contudo, admitir alterações da base de cálculo ou da qualificação jurídica que os eventos ocorridos no curso do exercício social têm no contexto da atividade empresarial.

Aliás, não é outra a lição de Aliomar Baleeiro ao comentar esse dispositivo:

*"Essa disposição não altera o caráter declaratório do lançamento, que continua a considerar o fato gerador na data de sua ocorrência, segundo a*

lei então vigente, quanto à definição desse fato, base de cálculo e alíquota. A disposição é puramente de Direito Processual Tributário. E as normas processuais têm eficácia imediata, aplicando-se logo aos casos pendentes". (grifamos) <sup>(25)</sup>

Por estas razões, não podemos concordar com aqueles que afirmam que o § 1º do art. 144 veicula uma exceção ou uma derrogação à regra geral do caput, o que implicaria em admitir que a lei posterior poderia alterar a base de cálculo do tributo. <sup>(26)</sup>

Vale dizer, esse dispositivo autoriza a aplicação imediata das regras que visem permitir a busca da verdade material, ou seja, a descoberta de cada um daqueles fatos que foram objeto de declaração pelo contribuinte.

---

(25) Direito Tributário Brasileiro, 9ª edição, pg. 462, Forense.

(26) Embora não afirme peremptoriamente, Alberto Xavier, na obra citada pg. 75, deixa entrever essa possibilidade quando sustenta que o § 1º do art. 144 contempla uma derrogação ao caput, sem porém minudenciar o alcance dessa "derrogação"

Cumprido, porém, distinguir dois planos distintos, o do fato em si e o do significado que ele possui para fins de determinação da ocorrência do fato gerador. Este segundo plano rege-se integralmente pelos princípios básicos da legalidade, da tipicidade e do seu corolário que é o da lei tributária prévia. Por sua vez, as normas que não dispõem sobre a qualificação do fato, mas sobre a descoberta da sua ocorrência, estas têm aplicação imediata. Portanto, o art. 144, § 1º do CTN não é exceção ao princípio da irretroatividade da lei que acarreta maiores ônus ou altere situações jurídicas consolidadas

### C O N C L U S Õ E S

01. Os fatos geradores complexos consumam-se no momento em que se realizam todos seus elementos formadores, isto é, no término de seu período de formação.

02. O fato gerador do imposto de renda é complexo, consumando-se no fim de seu período de formação que, no caso das pessoas jurídicas, é a data de encerramento do exercício social. Não infirma tal conclusão a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal

que, em se tratando de pessoas jurídicas, sã cogita de períodos-base terminados em 31 de dezembro.

03. A lei pode, nos termos do artigo 116 do CTN, estabelecer aspecto temporal diverso daquele da ocorrência do fato hipoteticamente previsto na norma jurídica. Em matéria de imposto de renda, contudo, não há tal previsão legal.

04. Ainda que lei houvesse considerando, por ficção, ocorrido o fato gerador do imposto de renda em 1º de janeiro, não poderia alcançar fato passado para atribuir-lhe efeitos mais onerosos ao contribuinte que os existentes à época de sua verificação, sob pena de violação das normas do artigo 153, § 3º da Constituição Federal e 105 do Código Tributário Nacional. Demais, estaria sendo desrespeitado o próprio Estatuto do Contribuinte no que respeita ao seu direito adquirido de sã pagar o imposto previsto na lei vigente, à época da ocorrência do fato material prevista na hipótese da norma tributária.

05. O Decreto-lei nº 1967/82 ao estabelecer a obrigatoriedade de atualização monetária da base de cálculo do imposto de renda é inaplicável às pessoas jurídicas que encerraram seu exercício social antes da sua edição, seja porque o fato gerador do tributo já ocorreu, seja porque veiculou uma norma retroativa.