

## IMPOSTO DE RENDA E DATA DOS BALANÇOS

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário e Presidente do IBDT/USP

### C O N S U L T A

A Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais-ABIOME, por meio de sua Comissão-COJUR, solicita nosso estudo e parecer sobre os seguintes quesitos que assim formula:

- 1º - A eficácia do art. 4º do D.L. 2.182/84 alcança as operações verificadas anteriormente à sua promulgação ?
- 2º - Como deve ser entendida a sua aplicação em face da súmula 584 do STF ?
- 3º - Considerando que o IR é apurado através de períodos-base, a partir de qual período teria aplicação o D.L. 2.182/84, art. 4º ?
- 4º - Como ficará a situação das empresas que encerram seus balanços em datas diferentes de 31 de dezembro ?
  - a) Balanço anterior à data de publicação do D.L.

b) Balanço posterior

5º - A superveniência do D.L. teria alterado a situação das empresas já notificadas por terem deduzido seus prejuízos ?

P A R E C E R

Introdução

I - Conforme se vê da publicação Imposto sobre a Renda de autoria do Prof. Paulo Roberto Cabral Nogueira, vol. I da Coleção IBDT/USP, Editora Resenha Tributária, S. Paulo, 1984, quer pela legislação (art. 5º do Dec. lei 1.418, de 3.9.75), quer pela coisa julgada, nas operações de "Hedge" eram dedutíveis os resultados negativos, para os efeitos do imposto de renda.

O Decreto-lei nº 2.182, de 11.12.84 (publicado em 12.12.84), alterando pelo seu art. 4º, expressamente, a redação do art. 5º do Decreto-lei 1.418/75, veio instituir, majorar, criar uma nova hipótese de incidência, extinguir ou reduzir a isenção de incentivo, dispondo literalmente em contrário ao direito substantivo então vigente, nestes termos:

*"os resultados negativos não serão dedutíveis" (nova redação do citado art. 5º, II)*

II - Por sua vez, como lei complementar da Constituição Federal o CTN, nos termos e com os efeitos previstos no § 1º, art.18 da própria Constituição, estabelece em suas Normas Gerais:

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

- I - *que instituem ou majoram tais impostos;*
- II - *que definem novas hipóteses de incidência;*
- III - *que extinguem ou reduzem isenções.*

III - Assim sendo, não há nenhuma dúvida que essa inovação somente entrou em vigor e se tornou eficaz ou aplicável somente sobre tais situações que vierem a ocorrer a partir do dia 1º de janeiro de 1985, não podendo os dispositivos substantivos ou categoriais que criaram as novas obrigações principais ter nenhum efeito retroativo. Isto quer dizer na prática que todas as empresas que encerraram o balanço social até o dia 31 de dezembro de 1984, com as referidas deduções, nada têm a ver com tais inovações sobre o período já passado, pois estas inovações somente

podem ser aplicadas sobre as situações que vieram ou vierem ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1985, porque tais inovações não são nem podem ser retroativas. Tal pretendida retroatividade afrontaria, como veremos melhor, não sō as normas literais da legislação complementar da Constituição Federal como, dentre outras e especificadamente, as dos arts. 4º, 43, 45, 97, 104, 105, 106 e 116 do CTN, mas também, escancaradamente, o disposto no § 3º do art. 153 da Constituição Federal e ainda o § 29 deste artigo e o 19 I.

#### ANÁLISE DAS QUESTÕES

IV - Passemos à análise mais aprofundada dessas questões fiscais tanto de direito substantivo como de direito adjetivo intertemporais.

Como se sabe, existe o imposto chamado não avaliável ou fixo, que não exige base de cálculo nem alíquota porque a própria lei já prefixa o quantum, sendo simples o seu lançamento e exigência e que nada tem a ver com os quesitos formulados. Estes se referem ao Imposto sobre a renda das empresas, que é o mais típico imposto periódico.

V - O imposto chamado periódico

co ou de avaliação é aquele que compreende um certo espaço de tempo de ocorrência da situação ou relações fáticas impositivas, de tal sorte que a própria fluência temporal ou período pré-estabelecido integra a qualificação normativa e tipológica do fato gerador.

Tão relevante é o tempo ou período deste imposto, que dentro dele tanto pode nascer a expectativa de direito do fisco como se extinguir.

Para maior clareza tomemos precisamente para essa demonstração o texto literal da lei substantiva, categorial ou instituidora da incidência, que está reproduzido no vigente Regulamento do Imposto de Renda, subordinado às seguintes rubricas geral, particular e específica: no Título II: BASE DE CÁLCULO; capítulo I: PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA; seção I: APURAÇÃO ANUAL DO LUCRO, nestes termos:

Art.145 - *O período-base de incidência do imposto devido em cada exercício financeiro é o exercício social, ou de apuração anual de resultados da pessoa jurídica, terminado em qualquer dia do ano calendário anterior ao exercício financeiro (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 43).*

VI - O período-base de incidência é, pois, o do exercício social da empresa, em geral de um ano, que pode ou não coincidir com o ano calendário.

Dentro deste período cada operação lucrativa cria para os sócios ou acionistas uma expectativa de direito de participação no lucro e para o Fisco uma expectativa de incidência do imposto sobre a renda; cada operação negativa uma expectativa de prejuízo para o sócio ou acionista e apenas de não imposto para o fisco.

Somente no dia do encerramento do exercício social é que, apurado o resultado, se positivo, dá nascimento aos respectivos direitos de crédito.

O Estado Fisco que jamais é sócio de prejuízos definitivos, terá não só crédito tributário privilegiado e deduzido do resultado a ser distribuído aos sócios de direito privado, mas evidentemente o direito obrigacional público também somente nasce na mesma data do encerramento do período, isto é, dessa apuração dos resultados do período. Nos termos da legislação fiscal e financeira o imposto incidido, será devido e pago no vencimento que somente pode ocorrer no ano financeiro imediato ao encerramento do período ou exercício social.

VII - Assim sintetizado o direito objetivo e substantivo vigente, isto é, a tipologia fechada que cria e fixa no tempo o nascimento da pretensão e do direito creditório fiscal, passemos a examinar se a lei substantiva tributária, que por meio de disposições categoriais cria ou institui previamente as incidências através da qualificação normativa do fato como gerador (vale dizer, pela especificação atributiva da situação, dos sujeitos, do espaço, do tempo, da base de cálculo e da alíquota) poderia ser direta e expressamente RETROATIVA ou ainda, se a Administração Fiscal na sua atividade-meio, de lançamento, que é "atividade administrativa...vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (art. 142, parágrafo único do CTN), poderia, indiretamente, ou através da forma, dar efeito retroativo àquelas disposições categoriais, sob alegação de que sendo o lançamento declaratório e "reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação" (início do "caput" do art.144 do CTN) poderia também retrotrair o novo modelo do fato gerador? É evidente a heresia jurídica. O próprio seguimento do texto literal desse "caput" esclarece que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador e ele se rege pela sua lei, que é a formal dentro da material, então vigente, "ainda que posteriormente modificada ou revogada" (finalização do art.144).

Para esclarecer o sentido e alcance deste art.144 nada melhor do que uma exemplificação. Se um imposto devido e não pago não foi lançado, ainda que posteriormente extinto pela alteração ou revogação da lei material deve ser apurado, lançado e cobrado enquanto não tenha ocorrido a decadência ou prescrição. Isto é o que ocorre, constantemente, por meio dos levantamentos fiscais, autos de infração ou lançamentos "ex officio".

Aliás, precisamente para impedir eventual erro das autoridades lançadoras, tal como a errônea pretensão que a consulta aponta em relação aos lançamentos das empresas sobre os resultados do período ou exercício social, as diretrizes de direito formal do art.144 se completam, pela estatuição de seu § 2º, nestes termos:

*"O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei (isto é, a lei do imposto, a lei substantiva que dispõe sobre o fato gerador) fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido."*

Como já vimos pela transcrição do art.145 do RIR (art.43 do Decreto-lei 5.844/43), esta lei substantiva já estatui que o imposto de



renda das empresas é lançado posticipadamente, isto é, por períodos certos de tempo ("o período-base de incidência do imposto devido em cada exercício financeiro é o exercício social, ou de apuração anual de resultados da pessoa jurídica"), e expressamente já fixou como data em que o fato gerador se considera ocorrido, o último dia do "período-base de incidência...terminado em qualquer dia do ano calendário anterior ao exercício financeiro".

Isto significa, em outros termos, que o regime da posticipação é normal nos casos dos impostos periódicos, ou seja, não se trata de ir apurar por meio de levantamento, auto de infração ou lançamento de ofício, omissões ou infrações, mas apenas e tão só proceder aos lançamentos após a formação temporal do "fato gerador global" ou como em língua italiana se denomina de "complessivo", por compreender a conjunção de todas as ocorrências negativas e positivas. Na literatura alemã se diz que esse tipo de fato gerador tributário (Sachverhalt mais Tatbestand igual a Steuertatbestand) é um conceito integrativo ou totalizante (Gesamtbegriff). Como já dissemos, dentro do "período de imposto" vão nascendo as expectativas de direito, positivas ou negativas, que a contabilidade vai registrando para, no final do

período, o balanço dar o resultado positivo ou negativo - o lucro ou o prejuízo.

VIII - Ao lançamento cabe, pois, reportar-se à data desse resultado, que é a base para a incidência, objeto da tributação posticipada e neste caso do imposto periódico cujo período integra o próprio fato gerador (e este ocorre na data da conclusão do período pré-estabelecido). O lançador não pode aplicar sequer a legislação formal vigente durante o transcorrer do período, mas somente a contemporânea à data de sua conclusão. Se o próprio fato gerador só foi se consumir na data do encerramento do período, embora o período, digamos, seja de 12 meses e os critérios de apuração etc., variaram durante esses doze meses, há de valer somente o vigente na data do balanço fiscal. O contrário seria não só desarmonia dentro do sistema, como impossível e absurdo na prática.

IX - Vejamos, portanto, que a resposta é ainda absolutamente negativa não só em face do próprio direito formal (que já vimos pelo disposto no § 2º do art.144 do CTN), mas também nos termos das disposições de natureza substantiva que citaremos.

Com efeito.

X - Todos os dispositivos cons

titutivos ou categoriais dos vários níveis da hierarquia vertical das leis, textualmente ou por via de consequência ou sistema, vedam a pretendida retroatividade.

O texto literal do art. 43 do Decreto-lei nº 5.843/43, reproduzido no art. 145 do vigente RIR, que por sua vez se conforma com as disposições expressas e de maior hierarquia vertical da legislação complementar constante dos arts. 43 e 45 do CTN e ainda os da máxima hierarquia que são as disposições dos arts. 153 § 3º; 153 § 2º e 19 I da Constituição, vedam a retroatividade da lei material tributária.

XI - É mesmo um truismo que a lei tributária substantiva, material ou categorial sô e excepcionalmente pode ter efeito retroativo in favore, portanto somente para desagravar e jamais para agravar. (Vide RETROATIVIDADE BENIGNA in Direito Tributário Brasileiro, Aliomar Baleeiro, Forense, Rio, 10a. edição, 1981, pág. 428. Vide proibição da retrogravação à pág. 123 do notável livro e talvez uma das primeiras monografias de filosofia do direito tributário do Prof. Klaus Tipke, sobre a Justiça Tributária, Steuergerichtlichkeit, Verlag-Schmidt, Köln, 1981).

A lei tributária substantiva, isto é, a que cria direitos e obrigações princi-

pais ou sanções, nesse particular é, como as leis penais, não são tipológica mas pela natureza das coisas e pela boa razão, necessariamente dispositiva, constitutiva ou criativa de "fato gerador", cujo fato bruto ou concreto ocorra após essa sua qualificação normativa e com todos os requisitos da atributividade de sua substância, sujeitos, tempo, espaço e mensuração (base de cálculo e alíquota ou quantia fixa).

XII - Se a própria lei substantiva ou quaisquer de seus dispositivos categoriais não podem diretamente retro-operar, é evidente que os dispositivos formais que regulam o mero procedimento de lançamento, isto é, que não criam nem qualificam o fato gerador nem podem interferir em quaisquer dos elementos deste, muito menos poderiam aplicar às relações fáticas ou "situação de fato ou de direito" já definitivamente ocorridas anteriormente a eficácia das disposições substantivas inovadoras, para agravar a tributação. Sem dúvida seria um grande equívoco, erro crasso e verdadeira fraude às garantias do direito substantivo, que não admitem a retroatividade. Não se pode fraudar a irretroatividade da lei fiscal substantiva que é constitutiva, "ex nunc", por meio do errôneo ou falso emprego do lançamento em relação aos impostos periódicos.

O lançamento é apenas um procedimento, meio ou técnica para verificar a ocorrência do fato, que somente será gerador se a lei substantiva, a ele anterior, o tiver "qualificado", "modelado" como hipótese de incidência. O lançamento é um procedimento administrativo para aplicação da lei prévia; se o fato ocorreu antes da lei material tipificadora é evidente que ele não é sequer gerador. Se o fato gerador ocorreu após a lei material, cabe ao lançamento verificar ou constatar a data da sua ocorrência e, em apenas "aparente retroatividade" reportar-se até essa data e nunca retrotraí-la. Isto é, no caso do imposto periódico, não pode retrotrair e entrar nesse período formativo, mas somente até o dia no qual esse período foi concluído ou consumado.

XIII - Esclarecidos estes aspectos fundamentais, passemos a examinar, como exemplo concreto e protótipo, a hipótese consulta da que é a do lançamento ou determinação do lucro da pessoa jurídica para aplicar a inovação trazida pelo item II do art. 5º do Decreto-lei nº 2.182 de 11.12.84, como "nova hipótese de incidência" e são aplicável sobre os fatos ou situações que ocorrerem a partir de sua eficácia, isto é, sobre as situações futuras ou pendentes e não sobre as situações já definitivamente ocorridas ou consumadas.

Com efeito.

A nova redação e inovação do citado dispositivo categorial, assim textualmente veio dispor para o futuro, como, aliás, graticalmente já conotam as modalidades verbais "terão" e "não serão", nestes termos:

Art. 4º - O artigo 5º do Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.5º - Para efeito de determinação do lucro real da pessoa jurídica, os resultados obtidos com operações a termo em bolsas de mercadorias no exterior terão o seguinte tratamento:

- I - os resultados positivos não serão tributáveis, desde que obedecidas as condições estabelecidas pelo Ministro da Fazenda;
- II - os resultados negativos não serão dedutíveis."

A questão básica ou fundamental, portanto, resume-se na seguinte pergunta e respectiva resposta:

Considerando que, nos termos do art.145 do RIR, "o período-base de incidência

do imposto devido em cada exercício financeiro é o exercício social, ou de apuração anual de resultados da pessoa jurídica", os resultados negativos já deduzidos pelas empresas que encerraram seu exercício social antes de 1º de janeiro de 1985, isto é, até 31.12.84, podem ser retroativamente atingidos por essa agravação ?

A única resposta possível, em face do regime postnumerando ou posticipado é, absolutamente, não.

XIV - Para esclarecimento e colocação bem clara, inteligível ou até mesmo óbvia da questão, é preciso lembrar que, no atual estágio do direito, somente são possíveis, como aliás existentes nos diversos sistemas tributários, dois regimes jurídicos de tributação da renda, dentro ou em função do tempo, para os impostos chamados periódicos ou avaliáveis.

Na moderna literatura do Direito Tributário, criaram-se até neologismos para denominá-los como "o regime da posticipação" e "o regime da antecipação" da tributação (vide nos autores da Alemanha, Áustria e Suíça de língua alemã: "Pränumerando oder Postnumerando-Besteuerung". - Esclarecimentos e pesquisa publicados na revista bilíngüe, STEUR REVUE - REVUE FISCALE, vol. 21

do 219º ano, 1966, edição da Cosmos-Verlag AG, Bern, págs. 389 a 397. Observe-se que em latim o verbo transitivo numero-as-avi-atum-are significa numerar, enumerar, por no número de, considerar como - Dicionário Latino-Português de Santos Saraiva. O Dicionário Aurélio registra também no português o sentido de contar, calcular, enumerar).

XV - É evidente que o natural e ideal para o caso do imposto de renda sobre o resultado que a empresa obtenha durante um ano social, seria avaliar ou apurar no mesmo ano esse resultado, tributá-lo e exigí-lo, o que porém é impraticável.

Realmente.

A tributação periódica exige "a fortiori" o chamado procedimento de lançamento, isto é, do imposto que incide sobre o rendimento-lucro", porque este é um fenômeno decorrente de um complexo de atos e fatos positivos-constituendo e negativos-desconstituendo das expectativas do lucro. Somente os balanços comercial e fiscal que encerram o ano social e fiscal podem determinar e declarar especificadamente a ocorrência ou não, respectivamente, dos lucros empresarial e fiscal, para ser, o comercial, partilhado ou destinado, e, o fiscal, oferecido à tributação.



Como a tributação legalmente tem que ser realizada por meio do procedimento administrativo de lançamento (cfr. art. 142 e parágrafo único do CTN), seria impossível, concomitantemente ao ano fiscal, ser iniciado, concluído e notificado o contribuinte do imposto, porque o resultado ainda não poderia ser conhecido, enquanto flui o período. Por isso em boa técnica, é adotado o sistema "posticipado", isto é, a lei material prefixa o período do "exercício social" como o período das ocorrências fáticas positivas e negativas que integrarão o balanço para dar o resultado ou lucro a ser tributado e pago no ano financeiro imediato.

XVI - A lei material, isto é, aquela que define e configura o fato gerador integrado pelo seu respectivo aspecto temporal ou período de formação, é constitutiva da obrigação (CTN art. 114), enquanto o lançamento que é meio, técnica, procedimento e apenas produz efeito declaratório da obrigação, vai verificar aquela ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). Com os efeitos de ato declaratório produz a certeza e a exata quantificação (an e quantum debeat),

constituindo formalmente o crédito tributário como cãrtula ou título de crédito.

Sendo o lançamento apenas ato declaratório da pretensão e do direito obrigacional prévia e privativamente fixados pela lei material irretroativa, o lançamento não pode retrotrair os efeitos da lei material e muito menos alterar os elementos básicos do fato gerador dentre os quais está o "período de imposto" ou lapso de formação integrativo do próprio fato gerador.

XVII - Aliãs, o C.T.N., após esclarecer literalmente no "caput" do seu art.144 que o "lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente", referindo-se aqui tanto à lei formal como à categorial que disciplina o fato gerador e no seu § 1º às disposições do direito formal ou do procedimento, acrescenta ainda no § 2º, com absoluta clareza e precaução para os lançadores não cometerem a inconstitucionalidade da retroatividade dos preceitos constitutivos ou categoriais, que:

*"O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido."*

XVIII - Passemos, pois, a examinar os dois regimes de tributação do imposto sobre a renda, chamados de "antecipação" e de "posticipação" (Posticipar, do latim posticipare - vir depois de).

#### 19 - O REGIME DA ANTECIPAÇÃO

Este regime que se pode chamar de arcaico, e mesmo em face dos princípios fundamentais da estrita legalidade; da tipicidade fechada dentro da teoria do fato gerador; da capacidade econômica ou contributiva que informa universalmente a tributação e especialmente em face dos preceitos introduzidos pelo C.T.N. nos arts. 43 e 45, específicos para a tributação da renda somente após a sua disponibilidade econômica ou jurídica, já tornaram o chamado regime da antecipação, prática e juridicamente impossível de ser adotado, a não ser em relação a certos outros tributos e mesmo em casos especialíssimos, tais as insuperáveis dificuldades e necessidades de retificações, revisões, lançamentos complementares e de restituições que no próprio exemplo brasileiro estão acarretando a atual parafernália das cobranças antecipadas, até nos casos dos contribuintes pessoas físicas. Estes, aliás, são erros comuns dos famosos decretos-leis-surpresa e açodados que, sem o necessário estudo e meditação do Poder Legislativo que veio sendo marginalizado, fez com que, ul-

timamente, no Brasil, a tributação viesse sendo feita pelos excessos do "poder de tributar" e não pelos jurídicos e justos do "direito de tributar" (vide no livro DIREITO TRIBUTÁRIO, coordenado por Brandão Machado, edição Saraiva, S.Paulo, 1984, o trabalho do Prof. Walter Barbosa Corrêa "Tensão entre direito de tributar e poder de tributar no direito tributário brasileiro", págs. 203/218).

Não sendo necessário neste parecer demonstrar os erros, injustiças e inconvenientes do excepcional e arcaico regime de antecipação, passemos aos aspectos fundamentais, característicos, como aos efeitos do regime da posticipação que veio a ser exaustivamente disciplinado pela Reforma Constitucional e Tributária do Brasil e não pode ser desrespeitado, sob pena de flagrantes infrações da legislação complementar e da Constituição Federal e mesmo das manifestações da doutrina e do Poder Judiciário, como veremos a partir da exposição sobre o regime mais evoluído, certo e adotado pelo Brasil, que é o

## 2º - REGIME DA POSTICIPAÇÃO

XIX - Este sô tributa a renda após sua realização e separação, isto é, após o ganho apurado e disponível. É o mais certo e justo porque, como ressalta o grande Mestre Albert Hensel é com o próprio ganho disponível que o con

tribuinte tem a possibilidade de pagar o imposto. O Estado é um verdadeiro sócio ou comunheiro no resultado e não deve, pela força da soberania e do poder incontrastável exigir sua participação antes da realização da renda que é a própria subjacência do fato gerador, jurídico ou genético.

Este regime é e deve ser o do verdadeiro Estado de Direito democrático, disciplinado dentro da mais perfeita relação jurídica. É um regime em conformidade com os mais elementares princípios políticos, econômicos, sociais e jurídicos da moderna tributação, pois esta deve ser feita na razão e na proporção da efetiva capacidade contributiva. É o regime da tributação que mais possibilita a relação harmônica entre a economia privada e a tributação que deve ser realizada a serviço do desenvolvimento econômico da Nação. É a única capaz de incrementar a chamada CIRCULAÇÃO AUTÔNOMA dos resultados dos bens e serviços produzidos, que dentro do sistema monetário vai sendo convertido ou traduzido na mais fungível e por isso mesmo mais livremente circulável mercadoria que é o dinheiro, nas suas expressões em moeda ou em títulos equivalentes nos seus vencimentos.

XX - Assim sendo, o Código Tributário Nacional, na sua hierarquia vertical de

legislação complementar da Constituição Federal (art.18 § 1º da CF), após conceituar em seu art. 3º que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir", introduziu no Sistema Tributário Nacional, por meio da Norma Geral de seu art. 43 o conceito fundamental de que:

*"o imposto...sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

- I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acrêscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Além da precisão e clareza desses textos específicos que adotaram para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas o Regime Postecipado, todo o seu contexto, por disposições expressas e mais as implícitas, reafirma e completa a estrutura desse regime, estatuinto mesmo que, sem a disponibilidade da renda esta não é tributável nem o seu titular pode ser contribuinte, nestes termos:

Art. 45 - Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade.

Parágrafo único: A lei pode atribuir à fonte PAGADORA da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

XXI - Além de já estar literalmente expresso na Constituição Federal o princípio básico e genérico da irretroatividade das leis, pois o art. 153 especifica entre os "direitos e garantias individuais" que

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

complementando a Constituição, em cumprimento e aplicação direta do próprio § 1º do art. 18 desta, e especificamente como ordem ao legislador ordinário tributário (para mais explicitar o princípio de que não pode ser qualificada normativa e retroativamente nenhum fato já definitivamente passado como "fato gerador" de tributo, isto é, que nenhuma lei substantiva pode dispor retroativamente), o C.T.N., sistematizadamente, disciplina até mesmo a aplicação da lei material, para vedar qual-

quer possibilidade de retroatividade, nestes termos:

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

Art.116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes 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;

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

Art.117 - Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:



I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

## A DOCTRINA NO DIREITO NACIONAL

XXII - Por amor à síntese, em relação à doutrina pátria basta citarmos o magnífico e específico trabalho dos eminentes Professores Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco que publicamos às págs. 407 a 449 no livro Direito Tributário Atual, vol.3, co-edição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, S.Paulo, 1983, sob o título:

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

como também, e ainda no mesmo sentido, o trabalho do ilustre Prof. Ives Gandra da Silva Martins, publicado na Revista do Imposto de Renda - Cefir, nº 199, Fevereiro de 1984, S.Paulo, págs. 7 a 19. Todos no sentido já exposto.

Mais anterior e nesta mesma Revista, nº 146, setembro de 1979, págs. 15 a 28 vide no mesmo sentido da disponibilidade econômica

e jurídica, o parecer de nossa autoria também publicado em nosso livro, na companhia do então Presidente da Suprema Corte Fiscal da Alemanha, Hugo von Wallis e Prof. Paulo Roberto Cabral Nogueira, IMPOSTO DE RENDA, edição IBDT/Resenha Tributária, S.Paulo, 1981, págs. 137 a 190.

O eminente tributarista Henry Tilbery, doutor pela Universidade de Praga, com a sua larga experiência no campo tributário europeu continental, inclusive na Inglaterra onde exerceu atividade jurídico-contábil e tributária, há anos radicado em nosso País que adotou como pátria, cientificamente vem comentando com presteza, especialmente as novas leis sobre imposto de renda; em inúmeros de seus livros e no mesmo sentido já elaborou notáveis demonstrações dos erros e injustiças de tais retroatividades. Vejam-se Inovações no Imposto de Renda, Comentários, Editora Resenha Tributária, abril - 1980, pág. 28/29; Inovações no Imposto de Renda para 1983, Comentários, mesma Editora, págs. 20 a 28; Comentário do Decreto-lei nº 2.065, mesma Editora, São Paulo, 1984, pág.135, sob o título: A Questão da Retroatividade. Concorrendo, com o mesmo ponto de vista que já expusemos, acentua ã pág. 136:

*"Em recente discussão da matéria na Mesa Semanal de Debates Tributários do*

*Instituto Brasileiro de Direito Tributário, promovida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, o senhor presidente do Instituto Prof. Ruy Barbosa Nogueira com a ampla visão que lhe é própria, salientou o aspecto crucial da IMPREVISIBILIDADE que dificulta o planejamento e, conseqüentemente, a atuação dos administradores das empresas privadas."*

Vejamos ainda os trabalhos nesse mesmo sentido, em congresso de especialistas. Na 11a. das Jornadas Latino Americanas de Direito Tributário, realizadas de 15 a 20 de maio de 1983 no Rio de Janeiro, promovidas pela Associação Brasileira de Direito Financeiro e Instituto Latino Americano de Derecho Tributario, precisamente o 19º tema estudado, discutido e objeto de resolução científica, foi precisamente este:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA. AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA E ECONÔMICA COMO FATO GERADOR. LIMITES DE SUA INCIDÊNCIA. Relator geral Prof. Alcides Jorge Costa - Brasil."

Estes trabalhos foram publicados em 1983, em volume especial pela IOB-Informações Objetivas. Todos os estudos e conclusões con

firmam o quanto já foi exposto, bastando apenas citar, dentre as conclusões, esta:

"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" (Pág. 17).

#### A DOCTRINA NO DIREITO COMPARADO

XXIII - Sem dúvida na melhor obra do gênero já publicada na Suíça e que foi mesmo por seu conteúdo considerada o testamento científico do Prof. Ernst Blumenstein, "Sistema do Direito Tributário" (System des Steuerrechts), cuja 3a. edição foi revista e ampliada pela Profa. Irene Blumenstein, sua viúva e talvez hoje a maior cientista desse ramo na Suíça, basta traduzirmos do original, em língua alemã, os seguintes trechos, sempre com amplo apoio e citações de obras de vários países e que, sob título específico cabe como luva confortável ao caso consultado:

#### A AVALIAÇÃO, MEDIÇÃO OU APURAÇÃO TEMPORAL (Die zeitliche Bemessung)

"4. A apuração temporal do rendimento também é determinada pela questão de que a renda deve ser considerada como realizada dentro do período-base (fixa

ção do rendimento no tempo).

Do conceito de rendimento (confronte § 11, III 1 deste livro), segue-se que é decisivo o momento a partir do qual o contribuinte pode efetivamente dispor de uma determinada parcela da renda (compare BGE 73 I, pág.140 e segs., 93 I pág. 118 e segs., 94 I pág.282 e segs.). Este é precisamente sempre o caso em que os bens econômicos que vão formando ou produzindo a renda, esta tenha entrado na posse ou propriedade do contribuinte ou quando ele venha a possuir um direito definitivo à sua prestação, cuja realização efetiva já seja incontestável (pág.229).

.....

Para nascimento e exigência do crédito fiscal é relevante, quando é escolhido como período de incidência (ano-base) o ano calendário em curso ou o exercício social já concluído (esta tributação é a do regime chamado "postnumerando"). Nesta última hipótese é relevante para a constituição e a extensão da exigência fiscal, se e por quanto tempo tenha existido a obrigação tributária nesse ano ou período anterior (cfr. § 15 V).

A tributação postnumerando (período fiscal retrospectivo) via de regra é só previsto no imposto de renda..." (pág. 263 - Obra citada, 3a.ed. da Schulthess Polygraphischer Verlag AG Zürich, 1971. Grifos da tradução).

XXIV - Além de todos esses aspectos fundamentais e que bem resumem o estado atual da doutrina unânime dos maiores autores em relação ao imposto de renda periódico, convém não esquecer que Gaston Jêze (em França o pai da teoria do "fait genérateur d'impôt"), tratando especificamente do fato gerador do imposto e a relevância jurídico-temporal da data da sua ocorrência, já explicava:

"II - os interesses práticos da noção do fato gerador são múltiplos. Entre outros, eis aqui três principais:

É antes de tudo, aquilo a que se chama o princípio do "direito adquirido" ao imposto. O fisco de uma parte, o contribuinte de outra, têm direito adquirido a fim de que a dívida de imposto seja criada - e não seja criada - senão conforme todos os elementos existentes no dia do fato gerador do imposto: ma

têria tributável (base de cálculo),  
tarifa (alíquota).

1º - Para liquidar (apurar) o mon  
tante da dívida de tal pessoa, a  
título de tal imposto, para fixar  
o valor da matéria tributável (ba  
se de cálculo) é preciso transportar-se  
ao dia do fato gerador. Se,  
ulteriormente, esse valor aumenta  
ou diminui, isso não tem importân  
cia...

2º - Para liquidar o montante da  
dívida de tal indivíduo a título  
de tal imposto, será aplicada a  
tarifa (alíquota) do imposto fixa  
da pela lei vigente no dia do fa-  
to gerador. Se ulteriormente veio  
a ser <sup>o</sup>tarifa (alíquota) aumentada  
ou diminuída, pouco importa.

3º - Se uma lei suprime um impos-  
to, essa supressão não produz e-  
feito sobre os fatos geradores an  
teriores." (vide "O Fato Gerador  
do Imposto", Gaston Jêze, in Revis  
ta de Direito Administrativo, vol.  
II, Fasc. I, julho de 1945, pág.  
50).

## Posição da JURISPRUDÊNCIA

XXV - No julgamento do dia 18.03.81, Apelação Cível nº 46.904-RJ, a 5ª. Turma do Tribunal Federal de Recursos decidiu no mesmo sentido já exposto, sintetizando na ementa:

*"TRIBUTÁRIO. IR. Disponibilidade de renda. Inteligência do art. 43 do C.T.N.*

*A disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (arts. 675 a 676 do C. Civil), pressuposto indispensável à interpretação do art. 43 do C.T.N. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, mas não possui renda."*

XXVI - Em nosso parecer de 1979 já referido, constante do livro Imposto de Renda, co-edição IBDT/Resenha Tributária, 1981, págs. 138/190 estão citados vários acórdãos do próprio Conselho de Contribuintes nesse mesmo sentido fixado pelo T.F.R., de que são após a disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, após a realização da renda é que pode esta ser tributada pelo "imposto sobre a renda". "Brevitatis causa" pedimos licença para transcrever alguns dos itens do resumo que precede esse parecer e que são os seguintes:



- A questão do mérito: ano-base e venda de serviços mediante contrato com prestações a serem recebidas em exercícios futuros.
- Ganhos de capital realizados a longo prazo e imposto somente devido à medida em que a pessoa jurídica receber e efetivamente seu valor. Exposição de motivos do Decreto-lei nº 1.598/77.
- A tributação como interferência econômica do Estado no patrimônio dos particulares e os direitos e garantias individuais assegurados pela Constituição.
- Técnica da Constituição ao eleger, estatuir e delimitar a base econômica desse imposto com as expressões "Compete à União instituir imposto sobre: renda e proventos de qualquer natureza (art. 21, IV).
- Crítica do sistema anterior expressa no Relatório da Reforma, de que foi Relator Rubens Gomes de Sousa.
- A pré-indicação constitucional dessa base econômica aos legisladores complementar e ordinário, como único índice de capacidade contributiva e como

forma jurídica de evitar atrito do imposto de renda e proventos com outros impostos do sistema tributário nacional. Cogência não são aos legisladores, mas diretriz aos intérpretes e aplicadores da lei.

- A pormenorizada explicitação da legislação complementar (C.T.N.) que, em harmonia com a Constituição, não dispõe sobre o elemento objetivo do fato gerador, mas sobre todos os seus aspectos subjetivo, espacial, temporal e quantitativo.
- Os realces quanto ao aspecto temporal nas respectivas expressões de conotação de tempo passado no C.T.N., quanto à "aquisição da disponibilidade" e à remissão aos termos de direito aplicável (Direito Privado).
- Se a lei tributária remete aos termos do Direito Privado, os respectivos termos deste passam a integrar a legislação tributária, tornando seus conceitos vinculantes dentro do Direito Tributário.
- O conceito de propriedade adotado pela Constituição, art.153, § 22; as

disposições dos arts. 524 e 118 do Código Civil e a norma do art. 110 do C.T.N.

- A "aquisição da disponibilidade jurídica" no plano da doutrina.
- O magistério do genial Prof. Tullio Ascarelli, já antes das disposições do C.T.N., contido em parecer inédito, de 1941.
- As manifestações específicas de Rubens Gomes de Sousa e de Bulhões Pedreira sobre aquisição dessas disponibilidades.
- Acórdãos anteriores e favoráveis do 1º Conselho, que a nosso ver, são prevalecentes porque conforme com a legalidade vigente.

XXVII - Mais recentemente e com a máxima relevância em matéria de julgados são dois acórdãos específicos do Tribunal Federal de Recursos, sobretudo pelas fundamentações dos votos no sentido da tributação posticipada e jamais retroativa, senão vejamos.

Em julgamento do dia 14 de maio de 1984, a 4a. Turma do T.F.R., apenas por maioria

de votos e a nosso ver com fundamentação errônea, reformou a sentença por manifesto equívoco, admitindo a flagrante inconstitucionalidade que é a retroatividade agravatória. Contra esse acórdão já foi interposto recurso do S.T.F. (REO 103.070-RJ, publicado na íntegra em R.T.Informa, n.351 de 15.8.84). Acontece, porém, que além de já recorrido para o S.T.F., esse acórdão não unânime, traz o voto vencido do Ministro Bueno de Souza, suficiente para demonstrar tanto o equívoco como a im procedência do decidido por maioria, nos seguintes termos:

#### VOTO DO MINISTRO BUENO DE SOUZA

*"Já no tocante ao segundo fundamento, que esbarra somente no entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula 584 do S.T.F., com a devida vênica, entendo deva prevalecer a r. sentença.*

*De fato, o princípio da anualidade, em tema de imposto de renda, impõe a consequência de que o contribuinte não há de ser surpreendido, ao término do exercício fiscal, por norma legal e cuja incidência já não possa eficazmente subtrair-se, no desempenho legítimo da diligente administração de seus interesses.*

*Estou convencido de que a emanção de*

norma sobre imposto de renda não pode afetar o que quer que diga respeito à definição da renda a ser, para o efeito, considerada.

Do contrário, ofendido estará o princípio da anualidade, mero desdobramento do princípio mais amplo, ou seja, da anterioridade da norma tributária, e, bem assim, da norma administrativo-fiscal em relação ao fato sobre o qual haja de incidir.

É bem verdade que a Administração Pública tem reiteradamente editado, em época mais recente, normas que transgredem este princípio constitucional, mostrando-se, freqüentemente, rebelde a seus imperativos, a despeito da culminância jurídica de que se revestem.

O contribuinte, no entanto, seja empresa ou pessoa natural, tem o direito de ordenar sua atividade comercial como lhe parecer conveniente; é direito do contribuinte diligenciar por eximir-se às incidências fiscais; porque as incidências fiscais têm como suposto, notadamente em matéria de imposto de renda, atividade comercial fruto da livre manifes-

tação da vontade do contribuinte. Assim, se este considera que já conta, previamente, com determinados rendimentos, cabe-lhe o indisputável direito de decidir, em face da legislação vigente, por desenvolver ou restringir sua atividade, ante a perspectiva de ganhos de tal ou qual montante.

O que não se me afigura razoável é, a certa altura do exercício fiscal, ver-se o contribuinte colhido, de surpresa, por novas normas, engendradas subitamente, ao nítido propósito de aumentar a arrecadação, para incidir sobre exercício fiscal já vencido.

Esta surpresa não é lícita; na verdade atenta contra o princípio fundamental concernente à garantia constitucional em matéria de tributo. Por que surpreender o contribuinte? Se a própria Administração Pública se subordina cada vez mais ao princípio do planejamento, por que haverá a lei de pretender sonegar ao contribuinte o direito de planejar, também ele, sua atividade comercial?

Portanto, o princípio, a meu ver, tem de ser o da norma prévia, anterior, mesmo porque sabemos que, em matéria de tri

butos, os decretos, a despeito de declaradamente regulamentar meras declarações do contribuinte, ainda assim, na verdade, estabelecem disposições de natureza propriamente tributária, o que a jurisprudência brasileira, lamentavelmente, vem admitindo.

Depois de madura reflexão, estou convicto de que tais práticas são nocivas à atividade comercial lícita e necessária; e incompatíveis, ademais, com os superiores imperativos do Estado de Direito."

XXVIII - Acontece porêm, que depois deste acórdão já recorrido, e no mesmo sentido do voto acima, a 5a. Turma do T.F.R., portanto mais recentemente, isto é, em 26 de março de 1984, por acórdão UNÂNIME na Ap. 82.686-PR, cuja ementa está publicada no D.J.U. de 3.5.84, sufragou integralmente o regime posticipado e a não retroatividade, assim fazendo constar da ementa:

"A partir do Código Tributário Nacional, 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

atê 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 Código Tributário Nacional posterior.

Deu-se provimento ao recurso voluntário."

Este acórdão que está publicado integralmente de págs. 4 a 6 do R.T. Informa, S. Paulo, nº 347 de 15.7.84, reporta-se aos mesmos fundamentos que já expusemos em nossos trabalhos anteriores e como acima. O voto do Relator Ministro Sebastião Alves dos Reis, acolhido neste mais recente acórdão e por unanimidade, conclui:

"Sublinhe-se que essa é a interpretação que se afina com o Código Tributário Nacional, pois a partir de Lei 5.172/66 o fato gerador do imposto de renda passou



a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 166, 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 (cfr. Bulhões Pedreira, *Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica*, 1/110).

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

À luz dessas considerações e atento ao disposto no art. 144 do C.T.N., é de prover-se o recurso voluntário para julgar procedente a ação, invertidos os ônus da sucumbência."

Em face de todo o exposto e demonstrado, passamos a responder assim aos quesitos

formulados:

- 1º - A eficácia do art.4º do D.L.2.182/84 alcança as operações verificadas anteriormente à sua promulgação ?

#### RESPOSTA

Tendo sido o D.L. 2.182/84 publicado no Diário Oficial da União, de 12 de dezembro de 1984, embora seu art. 5º mencione que "este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação", para todos os efeitos previstos no art.104 do C.T.N. que, nos termos do § 1º do art. 18 da Constituição é legislação supra ordenada e de hierarquia vertical superior à do Decreto-lei, todas as disposições deste, relativas às alterações a que se referem os itens I, II e III do art. 104 do C.T.N., somente entraram em vigor e passaram a ter eficácia a partir do dia 1º de janeiro de 1985. Neste sentido, precisamente a disposição do item II que, além de agravante do imposto de renda, foi acrescentada como inovação do art. 5º do D.L. 1.418 de 1975.

- 2º - Como deve ser entendida a sua aplicação em face da súmula 584 do S.T.F. ?

## RESPOSTA

Como já demonstrado e mesmo decidido pelo mais recente acórdão unânime do T.F.R. que está apoiado no § 3º do art.153 da Constituição Federal, a súmula 584 do S.T.F. não tem aplicação ao caso consultado.

- 3º - Considerando que o IR é apurado através de períodos-base, a partir de qual período teria aplicação o D.L. 2.182/84, art. 4º ?

## RESPOSTA

Como já demonstrado e respondido no item 1º, somente a partir do dia 1º de janeiro de 1985.

- 4º - Como ficará a situação das empresas que encerram seus balanços em datas diferentes de 31 de dezembro ?  
a) Balanço anterior à data de publicação do D.L.; b) Balanço posterior.

## RESPOSTA

Como já esclarecido e fundamentado, as referidas inovações onerosas nenhuma apli

cação têm aos balanços relativos aos exercícios sociais das pessoas jurídicas encerrados até o dia 31 de dezembro de 1984 ou qualquer outra data anterior ao dia 1º de janeiro de 1985.

5º - A superveniência do D.L. teria alterado a situação das empresas já notificadas por terem deduzido seus prejuízos ?

#### RESPOSTA

Não. Apenas reconhece que tais empresas agiram correta e legalmente, tornando sem efeito tais errôneas notificações.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 30 de janeiro de 1985