

Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

PARECER JURÍDICO

Alteração do exercício social de companhia e encerramento de dois exercícios no mesmo ano-calendário. Base de cálculo do imposto de renda e correção monetária do lucro apurado no primeiro balanço.

EXPOSIÇÃO E CONSULTA

A COMPANHIA ALPHA DE METALURGIA expõe e consulta:

Há mais de 10 anos a sociedade vinha levantando balanço em 31 de janeiro quando, no final de 1981, sua Assembleia decidiu alterar para 31 de dezembro a data do término do exercício social. Em consequência dessa deliberação, a sociedade levantou em 1981 dois balanços de encerramento de exercício social -- um a 31 de janeiro e outro a 31 de dezembro -- o primeiro demonstrando lucro e o segundo prejuízo.

Os lucros apurados no balanço de 31.01.1981 foram, com suporte em parecer dos auditores independentes Roberto Dreyffus e Companhia S/C, corrigidos monetariamente no exercício social seguinte, e o balanço de 31.12.81 foi publicado com provisão para imposto de renda calculado com base no lucro líquido do exercício após correção monetária, inclusive dos lucros apurados no balanço de 31.01.1981.

O Parecer Normativo CST nº 12, publicado no Diário Oficial de 22.04.1982, afirma, entretanto, que na hipótese de encerramento de dois balanços no mesmo ano social a correção monetária do lucro apurado no primeiro não é dedutível na determinação, a partir da soma dos resultados apurados nos dois balanços, do lucro real que é a base de cálculo do imposto de renda devido no exercício financeiro subsequente.

A consulta tem por objeto saber se é procedente a interpretação sustentada pela Coordenação do Sistema de Tributação no Parecer Normativo nº 12/82 ou se a Consulente tem direito de determinar a base de cálculo do seu imposto em 1982 com a correção monetária, no exercício social terminado em 31.12.81, do lucro apurado no exercício terminado em 31 de janeiro do mesmo ano.

PARECER

1. A lei cria, para as pessoas jurídicas domiciliadas no País, a obrigação de pagar imposto de renda anualmente (em cada exercício financeiro da União Federal, que coincide com o ano-calendário).

As normas legais básicas que regulam essa obrigação das pessoas jurídicas constam do Decreto-lei nº 5.844, de 23.09.43, com a seguinte redação:

"Art. 27 - As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade."

"Art. 32 - As pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas."

"Art. 38 - As pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os seguintes documentos, relativos a um período de 12 meses consecutivos de operações, encerrada em qualquer data do ano civil que anteceder imediatamente ao exercício em que o imposto for devido:"

"Art. 43 - A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ou exercício financeiro em que o imposto for devido."

2. O prazo de um ano que a lei tributária adota como período de determinação da base de cálculo do imposto é o mesmo da norma tradicional do Código Comercial que impõe a todos os comerciantes -- pessoas naturais ou sociedades comerciais -- o dever de levantar anualmente um balanço (art. 10, inc. IV). A Lei de Sociedades por Ações reproduz esse preceito, prescrevendo exercício social de 12 meses e a elaboração de demonstrações financeiras ao fim de cada exercício social (arts. 175 e 176).

3. Os dispositivos do Decreto-lei nº 5.844/43 acima transcritos sempre foram interpretados no sentido de que, no caso de sociedade, prevalece o ano ou exercício social, fixado livremente no contrato ou estatuto social, e não o ano civil (ou calendário).

Antes da Lei nº 2.354/54 a legislação do imposto não previa a hipótese de modificação da data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica, e a autoridade fiscal recusava o cálculo do imposto com base no lucro real -- e arbitrava o lucro -- se o exercício social encerrado no ano civil anterior ao da tributação tinha prazo diferente de 12 meses. O artigo 15 da Lei nº 2.354/54 mandou acrescentar ao artigo 32 do RIR então em vigor o seguinte dispositivo, que até hoje regula a matéria:

"Parágrafo Único - Quando ocorrer a alteração do exercício social, a tributação será feita com base nos lucros reais verificados no período inferior ou superior a 12 meses entre a data do balanço que instruiu a declaração anterior e a do último balanço realizado."

A redação do dispositivo revela a intenção do legislador de, ao admitir períodos de determinação de lucro inferior ou superior a 12 meses, evitar que, em razão da mudança da data de encerramento do exercício social, o lucro apurado em algum exercício social pudesse escapar a tributação anual.

Essa preocupação revela-se também em outra norma, que o artigo 18 da mesma lei mandou acrescentar ao artigo 38 do RIR então em vigor, nos termos seguintes:

"§ 2º - Nos casos de mudança de data de encerramento dos balanços e alteração do período do exercício social, as pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os documentos enumeração neste artigo e referentes aos balanços encerrados nos dois últimos exercícios sociais. "

4. Nas sociedades por ações, a data de encerramento do exercício social anual é fixada no estatuto e sua modificação pressupõe reforma do estatuto -- de competência privativa da Assembleia Geral dos acionistas.

As declarações da Assembleia Geral sobre reforma de estatuto estão sujeitas -- para valerem contra terceiros -- às formalidades de arquivamento e publicação da ata da Assembleia (Lei nº 6.404/76, art. 135, § 1º); e a legislação que regula o Registro do Comércio dispõe que os efeitos do arquivamento retroagem à data do ato, se requerido dentro de 30 dias, ou a partir da data do arquivamento, se requerido após esse prazo.

Por força desses dispositivos legais, a deliberação da Assembleia Geral que altera a data do encerramento do exercício social anual não tem efeitos retroativos, para prolongar exercício social já encerrado: a aplicação imediata da norma estatutária que altera a data do encerramento do exercício somente influi sobre o exercício em curso e os exercícios futuros.

Como o princípio da lei tributária é tomar por base de cálculo do imposto, em cada exercício financeiro da União, o lucro apurado em balanço encerrado no ano-calendário anterior, os efeitos (sobre o exercício social em curso) da modificação da data de encerramento do exercício social variam conforme as relações entre a data da deliberação da Assembleia e as datas -- antiga e nova -- de encerramento do exercício social:

I - se a deliberação é adotada antes do encerramento do exercício social no ano-calendário em curso, três situações podem ocorrer, conforme a nova data fixada:

a) se a nova data precede a antiga, o exercício social em curso terá prazo inferior a 12 meses;

b) se a nova data é posterior à anteriormente fixada mas ainda ocorrerá no ano-calendário em curso, o exercício social em curso é prorrogado até a nova data;

c) se a nova data somente ocorrerá pela primeira vez no ano-calendário subsequente, o exercício social em curso será prorrogado e a sociedade deixará de encerrar exercício social no ano-calendário da modificação;

II - se a deliberação da Assembleia é adotada depois de encerrado o exercício social no ano-calendário em curso, duas situações são possíveis:

a) se a nova data de encerramento ocorrerá pela primeira vez no exercício calendário subsequente, o exercício social em curso terá prazo inferior a 12 meses;

b) se a nova data ocorrer pela primeira vez ainda no ano-calendário da deliberação, o exercício social em curso será reduzido e terminará no mesmo ano-calendário do último exercício normal de 12 meses, isto é, haverá encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário.

A hipótese da consulta é esta última, em que durante o mesmo ano-calendário de 1981 foram encerrados dois exercícios sociais -- um, de 12 meses, em 31 de janeiro, e outro de 11 meses, em 31 de dezembro.

5. A aplicação dos dispositivos da Lei nº 2.354/54 nas hipóteses formuladas nos itens I (a) e (b) e II (a) não enseja dificuldades, porque em cada ano-calendário há encerramento de um único exercício social, embora com período inferior ou superior a 12 meses.

Na hipótese prevista em I (c) (em que a sociedade deixa de encerrar exercício social no ano-calendário da deliberação), a solução adotada pela jurisprudência administrada foi com base no princípio da anualidade do imposto -- afirmar o dever do contribuinte de levantar balanço -- para efeitos fiscais -- independentemente de encerramento do exercício social (Conselho de Contribuintes Acórdão nº 57.580, de 21.09.64, D.O. de

09.05.66, Revista Fiscal 66/121; e Acórdão nº 58.751, de 13.12.65, D.O. de 19.06.67, Revista Fiscal 67/33; PN-CST nº 37, de 21.09.73).

A hipótese da consulta -- de dois exercícios sociais encerrados no mesmo ano civil -- também foi objeto de apreciação pelo antigo Departamento de Imposto de Renda, em resposta a consulta publicada na Resenha Tributária, Seção I, I.R. nº 174, de 21 de setembro de 1967, na qual se reconhece que a base de cálculo do imposto é a soma dos resultados apurados nos dois balanços levantados no mesmo exercício social e que ambos estavam sujeitos à correção monetária obrigatória do ativo imobilizado criada pela Lei nº 4.357/1964.

6. A redação adotada pelo Decreto-lei nº 5.844/1943 para definir a base de cálculo do imposto das pessoas físicas ("a base do imposto será dada pelos rendimentos brutos, deduções cedulares e abatimentos correspondentes ao ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido") levou a que a jurisprudência e, posteriormente, a própria legislação, passassem a usar a expressão "ano-base" para designar o período de tempo de aquisição da disponibilidade da renda tributada. Em relação às pessoas jurídicas, em que a base de cálculo é determinada por referência ao ano ou exercício social, e não ao ano civil (ou calendário), generalizou-se o uso da expressão "período-base", ao invés de "ano-base", principalmente depois que a Lei nº 2.354/1954 admitiu período-base com duração diferente de um ano.

O Decreto-lei nº 1.598/1977, ao adaptar a legislação do imposto à nova Lei de Sociedades por Ações, usou várias vezes, com diversos qualificativos, a expressão "período-base", sem, porém, definir seu significado:

- "a) no § 4º do artigo 6º e no § 2º do artigo 7º refere-se, simplesmente, a "período-base";
- b) no § 4º do artigo 7º e na alínea a do § 1º do artigo 8º fala em "período-base de incidência";
- c) no § 5º do artigo 6º refere-se a "período-base de escrituração"; e
- d) no § 6º do artigo 6º, a "período-base de competência".

O Código Tributário Nacional define como fato gerador do imposto a aquisição da disponibilidade da renda, e nas obrigações do imposto com base na renda periódica de pessoas físicas e jurídicas, em que o fato gerador do imposto é continuado (ou seja, é situação de fato que ocorre durante determinado período de tempo), a incidência da lei dá-se durante um prazo, que é o período-base de incidência".

De acordo com os dispositivos do Decreto-lei nº 5.844/43 citados no nº 1, o período-base da incidência do imposto anual das pessoas jurídicas é o exercício social encerrado no ano-calendário anterior. O exercício social define períodos de escrituração da sociedade, e ao término de cada período é obrigatório o levantamento de balanço geral e a apuração de resultados.

O período de escrituração define, por sua vez, os períodos a que competem as receitas, os rendimentos, os custos e as despesas. Por conseguinte, em regra o período de tempo designado pelas expressões "período-base de incidência", "de escrituração" e "de competência" é o mesmo -- o período de 12 meses definido pelo exercício social fixado no estatuto ou contrato social da pessoa jurídica.

Há, todavia, duas hipóteses em que o "período-base de incidência" não coincide com o exercício social anual: quando, por força da alteração da data do término do exercício social, a sociedade deixa de levantar balanço em um ano calendário ou encerra dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário.

Na primeira hipótese, há "período-base de incidência" menor do que o exercício social prorrogado; na segunda, há "período-base de incidência" que abrange dois exercícios sociais e, portanto, dois "períodos-base de escrituração".

7. Essas proposições, afirmadas tradicional e pacificamente, pela jurisprudência administrativa, foram reproduzidas no anteprojeto de decreto-lei preparado pelo Ministério da Fazenda em 1977 para consolidar toda legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, e que posteriormente foi aproveitado, apenas em parte, no Decreto-lei nº 1.598/77. Esse anteprojeto, depois de reproduzir (no art. 52) o princípio tradicional de que "o período-base de incidência do imposto devido em

cada exercício financeiro da União é o exercício social do contribuinte terminado no ano-calendário anterior", dispunha que:

"§ 4º - O período-base da incidência do imposto devido no exercício financeiro subsequente ao ano-calendário e que tiver ocorrido alteração da data do término do exercício social poderá ser inferior ou superior a 12 meses, e:

a) compreenderá os exercícios sociais encerrados no mesmo ano-calendário, se tiver ocorrido o término de mais de um;

b) será a parte do exercício social prorrogado que findar a 31 de dezembro, se nenhum exercício social terminar no ano-calendário, devendo o contribuinte elaborar, para efeitos de determinar a base de cálculo do imposto, demonstrações financeiras extraordinárias naquela data."

Essas normas constaram do Decreto-lei nº 1.598/77, devido à decisão do Ministério da Fazenda de abandonar a ideia de consolidar toda a legislação e incluir no DL nº 1.598/77 apenas as normas do anteprojeto necessárias para adaptar a legislação do imposto à nova Lei da S.A. Por isso, as únicas referências a "período-base" atualmente contidas na legislação são as dos dispositivos do Decreto-lei nº 1.598/77 anteriormente citados.

A leitura dos dispositivos em questão, assim como do anteprojeto de que se originaram, revela que, embora o "período-base de incidência" em regra coincida com o "exercício social" e o "período-base de escrituração", o regime legal admite, no caso excepcional de alteração da data de encerramento do exercício social, "período-base de incidência" que compreende dois exercícios sociais, ou seja, dois períodos-base de escrituração". O § 2º do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.598/77 exclui qualquer dúvida sobre essa questão, pois ao regular o período-base em caso de cisão de pessoa jurídica, refere-se expressamente ao "período ou períodos-base da pessoa jurídica cindida". O artigo 7º do Decreto-lei nº 1.730/79, que modificou esse dispositivo legal, mantém a referência ao "lucro líquido apurado no período ou períodos-base da sociedade cindida".

8. O lucro real, que é a base de cálculo do imposto da pessoa jurídica, é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou

compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (DL 1.598/77, art. 6º), e o lucro líquido do exercício é apurado com observância dos preceitos da lei comercial (DL 1.598/77, art. 6º, § 1º). No caso de sociedade por ações, o lucro líquido deve observar as disposições da Lei nº 6.404/76 (DL nº 1.598/77, art. 6º, XI).

9. A Lei de Sociedades por Ações, ao regular a escrituração mercantil e as demonstrações financeiras das companhias, prescreve -- como parte do procedimento de elaboração do balanço e da demonstração do resultado do exercício -- a correção monetária do ativo permanente e das contas do patrimônio líquido, a fim de eliminar os efeitos, sobre o valor dos elementos do patrimônio e dos resultados do exercício, da modificação do poder de compra da moeda nacional.

As demonstrações financeiras devem ser elaboradas com observância de todas as normas da lei sobre a matéria, inclusive a correção monetária, ao fim de cada exercício social, cuja duração pode ser superior ou inferior a um ano, no caso de alteração estatutária (art. 175, par. único).

Face à lei comercial, é inquestionável que na hipótese da consulta:

a) a Consulente tinha o dever legal de levantar balanço patrimonial a 31 de janeiro e a 31 de dezembro de 1981;

b) esses balanços deviam ser elaborados segundo todas as normas aplicáveis na Lei nº 6.404/76, inclusive a correção monetária do patrimônio líquido;

c) o lucro apurado no balanço encerrado em 31 de janeiro de 1981 e transferido para contas de reserva ou de lucros ou prejuízos acumulados passou a integrar, a partir de 1º de fevereiro de 1981, o patrimônio líquido da sociedade, sujeito a correção monetária no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1981.

10. Se esse é o regime que resulta claro da lei comercial, e se a legislação tributária, ao regular o lucro real, prescreve sua determinação a partir do lucro líquido do exercício apurado segundo as normas da lei comercial, a conclusão necessária é que a correção monetária do lucro apurado no balanço de 31 de janeiro de 1981 deve ser computada na base de cálculo

determinada pela soma dos resultados dos dois exercícios sociais, salvo se houver, na legislação tributária, norma expressa que prescreva o ajuste do lucro líquido do segundo exercício social para dele excluir a correção do lucro apurado no primeiro.

11. O Decreto-lei nº 1.598/77, que nos seus artigos 39 e seguintes regula -- de modo mais pormenorizado do que a Lei de Sociedades por Ações -- a correção monetária das demonstrações financeiras, não determina tal ajuste. Ao contrário, a correção obrigatória, no balanço de 31 de janeiro de 1981, resulta claramente do regime da correção monetária para efeitos fiscais:

a) a correção é obrigatória em cada balanço patrimonial de exercício (art. 39 e item I), sem qualquer ressalva para a hipótese de encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário;

b) em cada exercício social são corrigidos os saldos de abertura das contas e sua movimentação durante o exercício (art. 42, § 1º e art. 48).

12. A Instrução Normativa SRF nº 71/78, que explicitou, em normas complementares, o regime de correção monetária do Decreto-lei nº 1.598/77, confirma expressamente a obrigatoriedade da correção, em um exercício social, do resultado apurado no exercício anterior, ao dispor:

a) no item 11 (V), que os lucros acumulados, apurados pela pessoa jurídica em exercícios sociais anteriores, incluem-se entre as contas de patrimônio líquido sujeitas a correção;

b) no item 11.1, que o resultado de cada exercício social somente será corrigido a partir do exercício social seguinte, após sua transferência para as contas de reservas ou de lucros acumulados.

A letra deste ato complementar também não deixa dúvida, portanto, que na hipótese formulada na consulta, o lucro apurado no exercício social encerrado em 31 de janeiro de 1981 deve ser corrigido no exercício seguinte, encerrado em 31.12.81.

13. Se toda a legislação aplicável conduz a essa conclusão, cabe analisar os fundamentos invocados pelo PN-CST nº 12/82 para negar a

dedutibilidade da correção monetária de lucro apurado em balanço anual anterior.

O Parecer Normativo pretende inferir sua conclusão das seguintes premissas:

a) "o fato de a pessoa jurídica alterar a data de encerramento do seu exercício social ... transfere para a nova data a ocorrência dos efeitos tributários que normalmente seriam produzidos no momento anterior, caso não houvesse o prolongamento do exercício social" (nº 6);

b) "caso a pessoa jurídica tenha encerrado mais de um balanço dentro do novo exercício social (sic), os balanços anteriores ao último realizado serão tidos como balanços intermediários, para todos os efeitos fiscais"(nº 6.1);

c) "o lucro apurado em balanço intermediário ou em balanço anual não pode ser corrigido monetariamente dentro do próprio exercício em que foi produzido", conforme já decidiu a CST no PN nº 95/78 (nº 5);

d) ..."a correção monetária do lucro apurado durante todo o período-base, ainda que superior a 12 meses, estaria em desacordo com o estabelecido no artigo 146 do RIR/80, segundo o qual, quando ocorrer alteração do exercício social, a tributação será feita com base no lucro real verificado no período compreendido entre a data do balanço que instruiu a declaração anterior e a do último balanço realizado" (nº 7);

e) "a correção monetária do lucro, dentro do próprio período-base de apuração, estaria em desacordo, também, com os artigos 405 a 411 do RIR/80," pois "... implicaria reduzir, indevidamente, a alíquota do imposto de renda ..." (nº 7.1).

14. A afirmação, constante do item 6 do Parecer, de que a prorrogação do exercício social transfere para a nova data de seu encerramento os efeitos tributários que normalmente seriam produzidos no momento anterior é, em princípio, correta, embora a própria administração do imposto sustente, com razão, que a proposição não é absoluta, se o prolongamento importa em não levantar balanço durante determinado ano-calendário. Na hipótese de encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário não há,

entretanto, prolongamento de exercício social, e sim antecipação do encerramento do exercício em curso, como já foi demonstrado:

a) no momento em que a Assembleia Geral delibera modificar a data do balanço anual já ocorreu, no ano-calendário em curso, encerramento de exercício social e levantamento de balanço anual, com a produção de todos os efeitos fiscais decorrentes;

b) a deliberação da Assembleia Geral não tem nem pode ter efeito retroativo: não prorroga exercício social já encerrado, mas antecipa o encerramento do exercício em curso.

Na hipótese da consulta, a incidência do imposto não consiste -- como pretende o Parecer Normativo -- na aquisição da disponibilidade de lucro durante um único exercício social com extensão superior a 12 meses, porque prorrogado, e sim sobre a aquisição de lucro em dois exercícios sociais sucessivos, um de 12 meses e outro de prazo inferior porque antecipada a data de levantamento anual do balanço.

15. A afirmação do Parecer Normativo de que no caso de encerramento de "mais de um balanço dentro do novo exercício social, os balanços anteriores ao último realizados serão tidos como balanços intermediários", é incorreta, seja tomada literalmente, seja com o sentido de que o restante do Parecer parece lhe emprestar:

a) se o "novo exercício" referido nesse item 6.1 é o "exercício prorrogado" de que trata a proposição constante do item 6., anteriormente comentada, a afirmação de que os balanços anteriores ao de encerramento do exercício "serão tidos" como balanços intermediários é errada, porque qualquer outro balanço além do de encerramento do exercício social é, por definição da lei comercial, intermediário, e não há, portanto, conceito fiscal diferente do comercial;

b) se a proposição pretende significar que, em caso de encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário, para a lei fiscal há um único e novo exercício social, que compreende os dois exercícios da lei comercial, a proposição é improcedente porque pretende criar, sem apoio na lei tributária, a ficção jurídica de que dois exercícios

sociais transformam-se em um único, para deduzir, a partir desta ficção, que o balanço encerrado ao fim do primeiro exercício perde sua natureza de balanço de encerramento de exercício para tornar-se balanço intermediário.

Não existe, na legislação tributária em vigor, norma que crie essa ficção jurídica, e não há ficção jurídica sem lei expressa. Além disso, tal ficção somente poderia ser criada pela lei se esta regulasse, de modo especial, a determinação do lucro real na hipótese de unificação (somente para efeitos fiscais) de dois exercícios sociais, pois o regime geral da lei para determinação do lucro real é incompatível com essa unificação:

a) a tributação das pessoas jurídicas baseia-se na sua escrituração mercantil, e o lucro real, que constitui a base de cálculo do imposto, é o lucro líquido do exercício apurado com observância das normas comerciais;

b) na determinação do lucro real, o lucro líquido do exercício somente sofre os ajustes expressamente prescritos ou autorizados pela legislação tributária;

c) o lucro líquido de cada exercício social é transferido, no balanço do seu encerramento, para a conta de lucros (ou prejuízos) acumulados, e não influi no lucro líquido do exercício subsequente; e a unificação das contas de resultado de dois exercícios sociais, a fim de torná-las -- para efeitos fiscais -- um único exercício social, não poderia processar-se sem normas especiais da lei fiscal;

d) no caso excepcional em que há encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário não pode haver, portanto, outra solução para a aplicação da lei tributária, a não ser a determinação -- separadamente -- do lucro real correspondente a cada um dos exercícios sociais e a soma dos lucros reais assim determinados.

A conclusão é a mesma com relação à correção monetária do balanço, regulada pelos dispositivos do Decreto-lei nº 1.598/77, que prescreve essa correção "na ocasião da elaboração do balanço patrimonial" (art. 39, I), sem conter nenhum dispositivo que crie (para efeitos fiscais) a ficção jurídica de que o balanço patrimonial levantado no término de

exercício social é balanço intermediário, se a sociedade encerrar o exercício social subsequente no curso do mesmo ano-calendário.

16. O PN-CST nº 12/82 invoca como argumento outro (de nº 95/78) no qual declara que o lucro apurado em um exercício social somente é corrigido no exercício subsequente.

O argumento é improcedente, porque na hipótese de dois exercícios sociais encerrados no mesmo ano-calendário não há correção de lucro no exercício social em curso, mas no exercício social subsequente.

Cabe destacar que a afirmação do PN-CST 95/78 não se baseia em norma legal expressa, mas no método de correção do balanço adotado pelo Decreto-lei nº 1.598/77: como esse método prescreve que o ajuste de correção seja registrado nas próprias contas corrigidas e que sua contrapartida seja computada nas contas de resultado do exercício, a correção (em balanço intermediário ou de encerramento do exercício) do resultado do exercício em curso tem por efeito o débito e crédito de igual valor às contas de resultado do exercício. Essa correção somente teria efeitos práticos se o ajuste do resultado do exercício fosse creditado a conta de lucros acumulados, e não às contas de resultado do exercício; mas esse lançamento de ajuste de correção em conta diferente da corrigida somente é previsto na lei para a conta do capital social.

17. O Parecer Normativo pretende inferir do artigo 146 do RIR/80 (que reproduz o preceito da Lei 2.354/54, sobre período-base em caso de alteração de exercício social) a conclusão de que "a tributação deverá incidir sobre todo o lucro do exercício social, sem alterações decorrentes de sua correção monetária, ainda que parcial".

O preceito da lei não autoriza essa conclusão. O que ele prescreve é a tributação com base "nos lucros reais verificados no período inferior ou superior a 12 meses". Como já foi referido, o lucro real é determinado mediante ajuste do lucro líquido do exercício, e se o período superior a 12 meses -- a que se refere a Lei nº 2.354/54 -- compreende dois exercícios sociais, não há outro modo possível de determinar a base de cálculo do imposto a não ser determinado, separadamente, o lucro real correspondente

ao lucro líquido de cada um dos exercícios sociais e em seguida somando os respectivos valores.

18. O Parecer Normativo considera a correção como "alteração" do lucro do exercício social, o que conflita com a Lei de Sociedades por Ações e a legislação do imposto de renda. A Lei nº 6.404/76 regula a correção monetária como parte integrante do procedimento de levantamento de balanço e apuração do resultado do exercício, e lucro líquido de exercício é, por definição, soma algébrica de diversos valores, entre os quais os lançamentos de correção monetária. Não há como falar, por conseguinte, de "alteração do lucro do exercício social decorrente de correção monetária".

Além disso, o regime de correção monetária da legislação tributária não é aplicado (na determinação do lucro real) para ajustar o lucro líquido do exercício apurado de acordo com a lei comercial. Serve apenas de fundamento para ajustes no lucro líquido do exercício quando a correção monetária adotada na escrituração comercial conflita com as normas da lei tributária.

19. No item 7.1, o Parecer refere-se à "correção monetária do lucro dentro do próprio período-base de apuração", revelando novamente a ideia de que, no caso de encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário, existe um período-base de apuração" para a lei fiscal distinto dos períodos-base de apuração da lei comercial, isto é, dos exercícios sociais.

A improcedência dessa premissa já foi referida: não existe na legislação do imposto de renda "período-base de apuração" distinto do exercício social. Para a lei fiscal, tal como para o comercial, período-base de escrituração e competência é sempre, sem qualquer exceção, o prazo do exercício social. No caso de encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário, não há um único "período-base de apuração", e sim um único "período-base de incidência" que compreende dois períodos-base de escrituração, competência e apuração. Situação semelhante pode ocorrer nos casos de incorporação, fusão ou cisão de sociedades, e esse sempre foi o entendimento administrativo na interpretação da norma da Lei nº 2.354/54

e que é expressamente admitido no § 2º do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.598/77 e no artigo 7º do Decreto-lei nº 1.730/79.

20. O argumento, constante do item 7.1 de que a correção monetária do segundo exercício social encerrado em 1981 importaria "redução indevida da alíquota do imposto de renda", também é improcedente. A correção monetária do balanço é parte integrante do procedimento de apuração do lucro líquido de exercício e nada tem a ver com a alíquota do imposto, mas apenas com a determinação da base de cálculo sobre a qual a alíquota é aplicada.

Se o raciocínio usado no argumento (de que o modo de determinar a base de cálculo modifica a alíquota) fosse válido, a melhor interpretação da lei seria a adotada pela Consulente, e não pelo Parecer Normativo:

a) a alíquota é fixada em função de base de cálculo determinada, em regra, em períodos sucessivos de 12 meses;

b) somente no caso excepcional de mudança de término do exercício social a base de cálculo é determinada a partir de resultado apurado em períodos inferiores ou superiores a 12 meses;

c) se a correção monetária do lucro apurado em períodos inferiores ou superiores a 12 meses constituísse "modificação da alíquota", a interpretação defendida pelo Parecer Normativo importaria modificação muito maior do que a aplicação correta da lei, adotada pela Consulente: esta corrigiu o lucro apurado em dois períodos, um de 12 meses e outro de 11 meses, com variação mínima em relação à regra da correção anual, enquanto que o Parecer Normativo defende solução que importa em aumentar de 12 para 23 meses o período de correção de lucro apurado.

21. Por essas razões, sou de parecer que a interpretação adotada no PN-CST nº 12/82 (na parte em que trata da determinação do lucro real em caso de encerramento de dois exercícios sociais no mesmo ano-calendário) é ilegal, e que a Consulente tem o direito, de acordo com a legislação tributária em vigor, a ser tributada, no exercício financeiro da União de 1982, com base na soma do lucro líquido apurado, de acordo com a lei comercial, nos dois exercícios sociais encerrados em 1981, ajustados --

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

cada um, separadamente --- segundo a legislação tributária; e os ajustes previstos nessa legislação não prescrevem a exclusão, no segundo exercício social de 1981, da correção monetária dos lucros acumulados existentes no balanço de abertura do exercício, ainda que parte desses lucros acumulados tenha sido formada com o lucro apurado no balanço levantado em 31 de janeiro de 1981.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 03 de junho de 1982.