IMPOSTO DE RENDA — EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO — CAPITAL INVESTIDO

— Interpretação do Decreto n.º 24.239, de 1947.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal *versus* Companhia Central Brasileira de Força Elétrica S.A. Recurso extraordinário n.º 74.568 — Relator: Sr. Ministro DJACI FALCÃO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, condenando-se a recorrida ao pagamento de honorários advocatícios.

Brasília, 2 de março de 1973. *Luiz Gallotti*, Presidente. *Djaci Falcão*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Djaci Falcão: Trata-se de ação ordinária proposta contra a União Federal, visando anular débito discal correspondente ao lançamento adicional do Imposto de Renda nos exercício de 1949, 1950 e 1951, à consideração de que sendo a autora concessionária de serviços públicos de energia elétrica, no Estado do Espírito Santo, estava beneficiada pelo § 1.º do art. 44, do Decreto-lei n.º 5.844, de 23.9.43, com a redação que lhe deu o art. 2.º da Lei n.º 154, de 25.11.47.

Julgada procedente no juízo de origem, em grau de apelação veio a sentença a ser reformada por maioria de votos, em acórdão que traz a seguinte ementa:

"Imposto de Renda. Adicional. Critério a observar.

No sistema da Lei n.º 154, o lançamento tem como ponto de partida o *capital invertido*. Se o regulamento, Decreto n.º 24.239, fixou o respectivo conceito e o lançamento a ele obedeceu, nada a reclamar assiste ao contribuinte" (fls. 73).

Houve embargos infringentes, que foram acolhidos, por maioria de votos, prevalecendo o voto do relator, do qual destaco a fundamentação:

"No mérito, recebo os embargos, para que vingue o que este Tribunal decidiu, por unanimidade, nas Apelações Cíveis ns. 2.420 e 2.422, de São Paulo, isto é, que uma lei não pode ser alterada pelo regulamento de outra. O que foi escrito no Decreto-lei n.º 3.128, de 1941, sobre capital invertido, tocante a empresas concessionárias de serviço público de exploração de quedas dágua e de fornecimento de energia elétrica, inalterado pelo Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, redação da Lei n.º 154, de 1947, não podia ser posto à margem pelo § 3.º do artigo 44 do Regulamento que baixou com o Decreto n.º 24.239, também de 1947. Em matéria de Imposto de Renda, leis antigas caminham, operam, ao lado de leis novas. Onde subsistentes, porque não revogadas, nada podem sofrer de regulamentos. Se o Decreto-lei n.º 5.844 e a Lei n.º 154 não definiram capital invertido, fulminando o conceito de capital invertido do Decreto-lei n.º 3.128, certo não podia seu regulamento fazê-lo, alterar *statu quo ante*. Desimpedir caminho à lei, possibilitar-lhe a execução, de nenhum modo abrange a exorbitância de alterar texto de lei anterior, não afetado

pelo diploma regulamentando. O impugnante de fls. 83, n.º 5, não entendeu meu voto na Apelação Cível n.º 2.422, embora sua linguagem accesível à percepção rudimentar. No julgamento desse recurso, não iria eu dizer que o Decreto n.º 24.239 trouxe regulamento para a Lei n.º 1.521. Não havia dúvida. Estava na ementa do decreto. Disse, isso sim, que esse decreto, esquecido de seu papel, tomara rumo abusivo, fora atentar contra um texto de lei anterior, inatingido pela lei regulamentada. Se há um texto de lei, no caso das empresas de energia elétrica, conceituando capital invertido, só outro texto de lei ou declaração de inconstitucionalidade pode tirá-lo de órbita. Regulamentos, nunca" (folhas 90 e 91)

O acórdão ficou assim ementado:

"Imposto de Renda — Capital invertido — Não conta, a conceituação do § 3.º do art. 44 do Regulamento que baixou com o Decreto n.º 24.239, de 1947, visto que inconjugável com a que dada pelo Decreto-lei n.º 3.128, d 1941, e mantida pelo Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, redação da Lei n.º 154, de 1947" (fls. 96).

Irresignada, a União Federal manifestou recurso extraordinário baseado nas letras *a* e *d*, da norma constitucional adequada, consoante se vê às fls. 98 *usque* 100. O recurso foi admitido pelo despacho do teor seguinte:

"Buscando apoio nas letras *a* e *d* do permissivo constitucional, recorre a União de decisão na qual este Tribunal considerou que o § 3.º do artigo 44 do Regulamento baixado pelo Decreto n.º 24.239, de 1947, excedera dos limites fixados nas Leis n.ºs 3.128, de 1941, 5.844, de 1943, e 154, de 1947, ao estabelecer que, para o efeito de verificação do lucro líquido auferido por empresa concessionária de energia elétrica, considerar-se-ia capital invertido o capital realizado e as reservas, excluídas as provisões.

2. O recurso, pela letra *d*, não pode prosperar, porque não invocada pelo recorrente decisão divergente.

Tenho-o como admissível pela letra *a*, porém. Como julgador, proferi voto que me transcrever e de cujos fundamentos parece-me resultar demonstrado que não houve excesso do Decreto n.º 24.239, de 1947, ao regulamentar a Lei n.º 5.844, de 1943, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 154, de 1947.

Assim me manifestei:

"1. A Lei n.º 154, de 25.11.47, assim dispôs no seu art. 44:

"As empresas concessionárias de serviços públicos, que auferirem lucro líquido não excedente de 12% do capital invertido, pagarão o imposto de 8%."

Regulamentando tal disposição, o Decreto n.º 24.239, do mesmo ano de 1947, estabeleceu:

"Art. 44. As pessoas jurídicas, seja comercial ou civil o seu objeto pagarão, sobre os lucros apurados de conformidade com este regulamento, o imposto de acordo com a seguinte tabela:

...

§ 2.º Não se compreendem nas disposições deste artigo:

a) as concessionárias de serviços públicos, cujos lucros não excederem de 12% do capital invertido, as quais pagarão o imposto proporcional de 8%.

§ 3.º Para efeito do disposto na alínea *a* do parágrafo anterior, considera-se capital invertido o capital realizado e as reservas, excluídas as provisões."

Sustenta a autora, ora embargante, com apoio no voto vencido do Senhor Ministro Henrique D'Ávila, que a norma regulamentar alterou a regra da Lei n.º 154, entendimento rechaçado pelos votos vencedores os quais consideram que, não tendo sido

definida pela lei a expressão capital invertido, o regulamento poderia fazê-lo.

2. A Constituição de 1946, no seu art. 87, conferiu ao Presidente da República competência para expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis, poder cujo exercício, entretanto, estava subordinado à regra do § 2.º do art. 141 da mesma Constituição, onde se afirmava o princípio de que ninguém poderia ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

O regulamento, assim, então como hoje, estava sujeito à lei como esta o estava e está à Constituição, cabendo ao poder judiciário declarar a inconstitucionalidade da última e afirmar a ilegalidade do primeiro, negando-lhes aplicação.

Num caso como no outro, porém, é preciso que a incompatibilidade entre as regras de hierarquia diferente seja evidente, não se podendo considerar que exista quando a norma de categoria inferior se houver cingido a explicar o que estava implícito na disposição de maior valor.

3. Examinei, tendo em conta tais princípios, a regra do art. 44 do Decreto n.º 24.239, de 1947, e, sem embargo dos fundamentos do voto vencido e das lúcidas razões do procurador da embargante, não me convenci de que ali houvesse exorbitância na regulamentação da Lei 154, do mesmo ano. Esta, ao fixar o critério para o pagamento de imposto de renda pelas empresas concessionárias de serviço público, utilizou como elemento o capital invertido para a obtenção do lucro, de cujo cômputo o regulamento excluiu as provisões. O que se há de indagar, portanto, é se tal exclusão é contrária à lei, ou se, ao invés disso, estava implícita na norma legal, o que afinal importa em perquirir se as provisões são ou não utilizadas pelas empresas para a obtenção de lucro.

A resposta há de ser buscada no exame da natureza das provisões.

Que são elas afinal? São fundos "destinados a amparar situações indecisas ou pendentes, que passam de um exercício para outro", di-lo Miranda Valverde (*Soc. por Ações*. vol. II, n.º 676), que correspondem à existência de um risco efetivo, de sorte que sua inscrição no balanço corresponde a uma necessidade", afirmam Hamel e Lagard (*Traité de droit commercial* edição de 1954 I, n.º 722). Destinam-se a fazer face a perdas e encargos eventuais ou prováveis, esclarecem Maurice Duverger (*Finances publiques*. 5.ª edição p. 533) e Louis Trotabas (*Finances publiques* edição de 1964 p. 408).

Ora, se as provisões têm por finalidade acudir perdas e encargos eventuais ou prováveis, as importâncias respectivas hão de estar sempre, se não em caixa, empregadas em títulos de pronta realização, e, conseqüentemente, não são investidas no negócio para a obtenção de lucros.

É inafastável, ao meu ver, assim, a conclusão de que o regulamento, ao excluir as provisões do capital invertido pelas empresas concessionárias para obtenção de lucro, não alterou a lei e sim explicitou-a dando à expressão o seu real alcance."

Admito.

Prossiga-se.

Brasília, 6 de abril de 1972. *Armando Rollemberg*, Ministro Presidente" (fls. 102-4).

Apresentadas as razões de fls. 107-8 e contra-razões de fls. 11-4, subiu o recurso a esta Corte. A Procuradoria-Geral da República pronunciou-se pelo provimento do apelo derradeiro (folhas 124-6).

VOTO

O Sr. Ministro Djaci Falcão (Relator): O acórdão recorrido entendeu que o § 3.º do art. 44, do Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto n.º 24.239, de 1947, extravasara dos limites fixados na Lei n.º 3.128, de 1941, ao estabelecer que

para efeito de verificação do lucro líquido auferido por empresa concessionária de serviço de energia elétrica, era de se considerar capital investido o capital realizado e as reservas, excluídas as provisões.

Tenho para mim que a disposição regulamentar não exorbitou da autorização legislativa adequada ao caso, ou seja a Lei n.º 154, de 25.11.47. Estabeleceu a Lei n.º 154 no seu art. 44:

"As empresas concessionárias de serviços públicos, que auferirem lucro líquido não excedente de 12% do capital invertido, pagarão o imposto de 8%" (fls. 102).

Por sua vez, o decreto que a regulamentou (sob n.º 24.239, de 22.12.47) assim dispôs:

"Art. 44. As pesoas jurídicas, seja comercial ou civil o seu objeto pagarão, sobre os lucros apurados de conformidade com este regulamento, o imposto de acordo com a seguinte tabela:

...

§ 2.º Não se compreendem nas disposições deste artigo:

a) as concessionárias de serviços públicos, cujos lucros não excederem de 12% do capital invertido, as quais pagarão o imposto proporcional de 8%.

§ 3.º Para efeito do disposto na alínea *a* do parágrafo anterior, considera-se capital realizado e as reservas, excluídas as provisões" (fls. 103).

Ao que se vê, o dispositivo regulamentar propiciou o fiel cumprimento da lei, conforme bem observou o eminente Ministro Armando Rollemberg:

"Esta, ao fixar o critério para o pagamento de imposto de renda pelas empresas concessionárias de serviço público, utilizou como elemento o capital invertido para a obtenção do lucro, de cujo cômputo o regulamento excluiu as provisões. O que se há de indagar, portanto, é se tal exclusão é contrária à lei, ou se, ao invés, estava implícita na norma legal, o que afinal importa em perquirir se as provisões são ou não utilizadas pelas empresas para a obtenção de lucros.

A resposta há de ser buscada no exame da natureza das provisões.

Que são elas afinal? São fundos "destinados a amparar situações indecisas ou pendentes, que passam de um exercício para outro", di-lo Miranda Valverde (*Soc. por Ações* vol. II, n.º 676), que correspondem à existência de um risco efetivo, de sorte que sua inscrição no balanço corresponde a uma necessidade", afirmam Hamel e Lagarde (*Traidé de droit commercial* edição de 1954 I, n.º 722). Destinam-se a fazer face a perdas e encargos eventuais ou prováveis, esclarecem Maurice Duveger (*Finances publiques* 5.ª edição p. 533) e Louis Trotabas (*Finances publiques* edição de 1964 p. 408).

Ora, se as provisões têm por finalidade acudir perdas e encargos eventuais ou prováveis, as importâncias respectivas hão de estar sempre, se não em caixa, empregadas em títulos de pronta realização, e, conseqüentemente, não são investidas no negócio para a obtenção de lucros" (fls. 104).

O aresto recorrido assentou, de modo errôneo, no Decreto-lei n.º 3.128, de 1941, que trata do tombamento dos bens das empresas que exploram quedas d'água para a produção de energia, "que se refere a "capital a remunerar" e não a "capital invertido", consoante demonstra a recorrente a fls. 99.

Por isso, não há que falar em excesso do Decreto n.º 24.239, de 1947, ao regulamentar a Lei n.º 5.844, de 1943, na redação dada pela Lei n.º 154, de 1947. Em conseqüência, houve negativa de vigência do diploma aplicável à espécie.

Ante o exposto, conheço do recurso pela letra *a* e lhe dou provimento, para restabelecer o acordo proferido em apelação,

condenando o vencido ao pagamento das custas e honorários de advogado, na base de 20% (vinte por cento) sobre o valor dado à causa.

EXTRATO DA ATA

RE n.º 74.568 — ES — Rel., Ministro Djaci Falcão. Recte., União Federal. Recda., Companhia Central Brasileira de Força Elétrica S.A. (Advs., Jair Fialho Abrunhosa e outros).

Decisão: Conhecido e provido, condenando-se a recorrida ao pagamento de honorários advocatícios. Unânime. Falou, pela recorrente, o Dr. Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto.

Presidência do Sr. Ministro Luiz Gallotti. Presentes à sessão os Senhores Ministros Oswaldo Trigueiro, Djaci Falcão, Rodrigues Alckmin, e o Dr. Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Aliomar Baleeiro.