

Compensação de Prejuízos no IRPJ

EM 10/10/1997

Favor legislativo e direito adquirido

O direito de compensar prejuízos sem o limite percentual de 30%, introduzido pela legislação posterior a 1994, tem duas bases:

- a) o direito adquirido a uma situação jurídica já configurada inteiramente no patrimônio do contribuinte antes da nova lei.
- b) o fato de que a limitação de 30% de compensação atenta contra princípios constitucionais.

O primeiro fundamento da sentença, assim, contesta tão somente o primeiro argumento. E, como veremos, fá-lo erroneamente.

De que compensação se fala

O princípio da compensação

Segundo a lei comercial (art. 189 da Lei 6.404/76) antes de distribuir qualquer lucro, a sociedade tem de *deduzir os prejuízos anteriores*. É o princípio da conservação do capital, pois, sem levar em conta os prejuízos dos exercícios anteriores, distribuir-se-iam não lucros, mas capital.

Para o Imposto de Renda, o lucro líquido do exercício - o lucro da lei comercial - é tomado como elemento essencial para definir a base de cálculo do tributo. A ele são adicionados valores, e excluídos outros tantos, para se obter o Lucro Real, que é o núcleo da base de cálculo do IRPJ (art. 195 do RIR/94).

Qual a diferença entre o lucro contábil, e o lucro do IRPJ? Algumas deduções, por exemplo, permitidas pela contabilidade comercial, não o são pela lei tributária, e são adicionadas ao lucro líquido (comercial), para se ter o lucro real (fiscal); de outro lado, a lei fiscal pode, como incentivo, considerar dedutível o que não o seja na contabilidade comercial, e o lucro real tributário, será menor que o lucro comercial.

No caso da compensação de prejuízos, diz o art. 502 do RIR/94:

O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), corrigido monetariamente, até o balanço do período base em que ocorrer a compensação.

Assim, apurado o prejuízo no período relevante, mensal ou anual (pressuposto de fato) e registrado tal prejuízo no LALUR (pressuposto formal), constitui-se o crédito do contribuinte, a ser exercitado no exercício seguinte *em que houver lucro a compensar*¹.

Do direito adquirido

Direito adquirido à compensação

Satisfeitos os pressupostos materiais (haver prejuízo no exercício) e formais (registro no LALUR)², o direito entra no patrimônio do contribuinte, imediata e incondicionalmente. Não há expectativa de direito, pois o prejuízo, como diz o art. 502 do RIR/94, já é compensável. Não existe direito sob condição suspensiva.

Satisfeitos os pressupostos legais da lei vigente no momento da constatação do prejuízo, o titular do direito à compensação está na mesma posição do acionista de uma companhia - apurado o lucro futuro, exerce-se o direito³. O fato do lucro futuro é apenas a *oportunidade da execução do direito*, pois a eventualidade não está na relação jurídica, mas no seu objeto.

Diz, aliás, o art. 117 do Código Civil:

Não se considera condição a cláusula que não derive exclusivamente da vontade das partes, mas decorra necessariamente da natureza do direito a que acede.

É certo que a lei fiscal futura poderá alterar, modificando as adições e exclusões do lucro real. O que não lhe será possível é negar a compensação, havendo lucro tal como definido na lei vigente no exercício pertinente. Não pode fazê-lo, pois o direito a compensar já incorporou ao patrimônio do contribuinte, e está sob resguardo do art. 5o., inciso XXXV, da Carta Magna⁴.

¹ Tal crédito, porém, na esfera tributária, tem sido sujeito, em certos casos, a termo final, ainda que continue, necessariamente, consignado na contabilidade comercial até ser compensado. Os termos finais previstos em lei são os seguintes: I - Para os prejuízos auferidos até 31/12/91, quatro anos (RIR/94, art. 503, matriz art. 64 do Dec. Lei 1.598/77). II - Quatro anos, também, para os prejuízos apurados a partir de 1o. de janeiro de 1993 e até 31/12/94 (RIR/94, art. 505, matriz a Lei 8.541/92, art. 12, dispositivo revogado, a partir da última data, pelo art. 117, I da Lei 8.981/95). Para os prejuízos apurados no ano calendário de 1992, a compensação se fará na forma da lei comercial, sem termo extintivo (RIR/94, art. 504, matriz a Lei 8.383/91, art. 38 § 7o.),

² “Inadmissível a compensação de prejuízos ocorridos em exercícios anteriores, se não escriturados o LALUR e o livro diário, e este não for registrado e autenticado até a data de entrega da declaração de rendimentos relativa ao mesmo período-base de apuração do prejuízo” (Ac. 1o. CC, 106-3.379/91 - DO de 16/3/92)

³ Muitas são as hipóteses em que o direito adquirido tem realização futura e incerta, sem que se configure condição. O pacto antenupcial, que espera para ser aplicado, o casamento. O testamento, a morte. A licença de patentes mediante *royalties*, que o produto licenciado seja vendido. A venda de colheita futura, quando surgir o resultado do plantio. O contrato de comissão, se e quando houver o negócio contemplado.

⁴ Vê-se aqui o equívoco da posição do Fisco - de que não há direito adquirido à compensação -, como refletida por exemplo no estudo do auditor fiscal do Tesouro Nacional Edson Vianna de Brito, **Imposto de Renda, Lei 8.981/95**, Ed. Frase, 1995, p. 161 e seg. A tese é de que, como o lucro é que vai possibilitar a compensação, o *direito à compensação* estaria sob condição suspensiva. Assim, “as condições para uso da faculdade de compensar são as vigentes no momento da compensação do prejuízo”

Aliás, quando a lei determina que *o prejuízo é compensável em até quatro anos*, não é preciso elocubrações constitucionais para perceber a existência de uma situação já constituída, e ao abrigo de alterações futuras. Não se imagina a existência de uma cláusula oculta, puramente potestiva, “*se o Fisco quiser*”.

O direito à opção pela compensação integral

A questão suscitada neste Mandado, porém, não é a do direito à compensação, mas do poder de compensar os prejuízos registrados no LALUR, *total ou parcialmente*, uma vez haja lucro real no período de apuração mensal ou anual.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda em vigor (Dec. 1.041/94 - RIR/94) dispõe, em seu art. 502 § 1o.:

Dentro do prazo estabelecido neste capítulo ⁵, a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, **à opção do contribuinte** (Decreto-Lei no. 1.598/77, art. 64 § 2o)

A matriz legal do regulamento, por sua vez, diz o seguinte:

Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos base, **à vontade do contribuinte**.

Como nota Bulhões Pedreira em seu clássico Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, 1979, v. II, p. 467,

“*Para evitar interpretações restritivas*, o Dec.Lei 1.598/77 dispõe expressamente que dentro do prazo máximo fixado o contribuinte tem liberdade de compensar o prejuízo, total ou parcialmente, em um ou mais exercícios”

A alternativa de compensação parcial, sem prazo limite

Como regulamentado pela Instrução Normativa SRF no. 51/95, de 31 de outubro de 1995, o dispositivo pertinente da Lei 8.981 exsurge com a seguinte redação:

Art.27 - A partir do ano-calendário de 1995, para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação

(Ac. 1o. CC 101-74.113/83 e 101-75.001/84 Resenha Tributária, 1.2, vol. 46/83, p. 1294, e vol. 47/85, p. 1310). O equívoco é evidente: se já há a *faculdade*, como reconhece a jurisprudência administrativa, as condições suscetíveis de alteração são as do lucro, não as do direito à compensar, que já foi adquirido.

⁵ Como se viu, os dispositivos constantes do mesmo capítulo do RIR/94 prevêem prazos distintos de compensação, conforme o ano em que o prejuízo se configurar. Assim, segundo o disposto no RIR/94, a matriz legal - o art. 64 § 2o. do Dec.Lei 1.598/77 - é aplicável a todos os prazos, instituindo o direito específico da opção pela compensação *total ou parcial* seja qual for o período de compensação.

do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais **em até, no máximo, trinta por cento**.

§ 1o. - Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 **são passíveis de compensação na forma deste artigo**, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração ⁶.

Ora, como se vê, a compensação tributária não foi extinta. Nem a opção anterior foi afetada: continua possível aos contribuintes, nos termos do direito anterior, ultrativo por força da norma subsequente, **optar pela compensação integral, desde que no prazo anterior, ou limitar-se aos trinta por cento do lucro real, sem prazo de limitação** - alternativas, porém limitadas aos prejuízos configurados até a vigência da Lei 8.981/95

Tal comando legal deriva literalmente da legislação tributária, ao proferir que os saldos de prejuízos são *passíveis de compensação*, sem prazo limite. Ora, a resguardo da Fazenda Pública, tal faculdade só poderia existir, caso o contribuinte optasse pela compensação parcial: **ou compensação total, com prazo, ou compensação limitada, sem prazo**.

Com efeito, seria contrário aos interesses da arrecadação se o contribuinte pudesse exercer os direitos já adquiridos, os de optar pela compensação parcial ou integral, num prazo determinado, cumulando-os com a nova alternativa, de compensar apenas parcialmente, mas sem prazo.

De outro lado, não se poderia presumir que, em afronta à regra constitucional do art. 5o. XXXV da Carta Magna, a nova lei dizimasse o direito já adquirido - o direito à opção pela compensação *total ou parcial*.

Direito à opção pela compensação total - Direito Adquirido

Como visto, ao configurar-se o prejuízo num exercício, ao abrigo das leis anteriores a 8.981/95, incorporava-se ao patrimônio do contribuinte o *direito de optar pela compensação total ou parcial*. Direito sujeito a *termo ou condição resolutiva*:

a) Termo final, o do prazo máximo de compensação:

I - Para os prejuízos apurados até 31/12/91, quatro anos (RIR/94, art. 503, matriz art. 64 do Dec.Lei 1.598/77).

II - quatro anos também, para os prejuízos apurados a partir de 1o. de janeiro de 1993 e até 31/12/94 (RIR/94,

⁶ O disposto na lei 8.981/95, em seu art. 42, é o seguinte: “A partir de 1o. de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas pela legislação do imposto de renda poderá ser reduzida em, no máximo, trinta por cento. Parágrafo único - A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no *caput* deste artigo poderá ser utilizada nos anos calendários subsequentes”. O art. 12 da Lei 9.065/95 limita a vigência deste dispositivo ao exercício de 1995; no entanto, o art. 15 da mesma lei dispõe: “O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado”. A IN SRF 51/95 regulamenta ambas as leis.

art. 505, matriz a Lei 8.541/92, art. 12, dispositivo revogado, a partir da última data, pelo art. 117, I da Lei 8.981/95).

b) Condição resolutiva, quando expirar o montante a compensar antes do termo final, ou, no caso dos prejuízos havidos no ano calendário de 1992 (RIR/94, art. 504, matriz a Lei 8.383/91, art. 38 § 7o.), independente de termo final.

Note-se que o direito à opção pela compensação total ou parcial, ainda que conexo ao direito de compensar, com ele não se confunde. A opção pela compensação total ou parcial foi sempre tratada pela legislação fiscal de forma autônoma em face do direito de compensar:

a) *como um poder atribuído à exclusiva discricção do contribuinte* (“à vontade do contribuinte”, Dec. Lei 1.598/77; “à opção do contribuinte”, RIR/94)

b) *como um poder limitado por termo final ou condição resolutiva* (“dentro do prazo previsto neste artigo”, Dec. Lei 1.598/77; “dentro do prazo previsto neste Capítulo”, RIR/94)

c) *como um poder que persiste até o fim do termo final ou condição resolutiva, ainda que não haja qualquer compensação nos exercícios intercorrentes.*

Ambos direitos têm em comum o fato gerador, que é a existência do prejuízo, tal como definido pela lei do momento em que ele ocorrer. Ambos têm como fato aquisitivo a satisfação dos requisitos legais na forma prescrita em lei. Ambos, uma vez encerrado o período de apuração (mensal ou anual) com prejuízo, constituem créditos contra a Fazenda, ainda que sua eficácia *seja futura e incerta*.

Cessa aí a semelhança e a conexão entre o direito de compensar e o direito de opção. O primeiro se caracteriza como um direito positivo - direito de reduzir o lucro do exercício com prejuízos passados. O segundo direito é de caráter negativo e cautelar - o de *não* reduzir o lucro do exercício com o prejuízo, ou de só fazê-lo em parte, mas resguardando o poder de fazê-lo em outros exercícios, até o fim do termo extintivo. Não fosse pela existência do direito de opção, a não utilização do prejuízo no primeiro exercício em que houvesse lucro seria tomado como sendo renúncia à faculdade.

Em outras palavras:

- Havendo o fato do lucro, o contribuinte **pode** compensar (direito à compensação)
- Havendo o fato do lucro, o contribuinte pode **deixar de compensar**, total ou parcialmente, até o termo final, sem decair da compensação (opção do art. 502 § 1o. do RIR/94).

O que se argui neste feito é o **direito adquirido à compensação total** do tributo, ou parcial em percentual diverso de 30%, **até o termo extintivo determinado pela lei do tempo em que tal direito se constituiu**.

Opção pela compensação total ou parcial

A não ser pela oposição da Autoridade Impetrada, não há qualquer norma tributária que se volte contra o direito adquirido da APELANTE de optar pela compensação integral. Com efeito, essa é a primeira vez, na história do instituto da compensação de prejuízos⁷, que uma lei veda - para os prejuízos apurados no futuro, obviamente - a opção pela compensação total.

Mas se é certo que há direito adquirido à compensação, uma vez surgindo o lucro, durante o período fixado na lei, com muito mais razão há direito à opção pela compensação integral, nas hipóteses em que este mesmo lucro surge no prazo previamente fixado em lei.

Assim, para não presumir o atentado ao direito adquirido, cabe apenas ler a Lei 8.981/95 da seguinte forma:

- Para os prejuízos fiscais apurados após a data de sua vigência, inexistente limite de tempo para a compensação, mas não há direito de opção pela compensação integral. Só trinta por cento será compensável.

Para os prejuízos fiscais apurados antes de sua vigência, respeita-se o direito adquirido à compensação até o termo final do direito⁸. Além disto, pelo teor do disposto na IN SRF 51/95, art. 27 parágrafo único, (“*são passíveis de compensação...*”) depreende-se que o contribuinte poderia ainda optar pelo novo regime, renunciando à compensação total, podendo diferir a compensação por exercícios futuros, até completa absorção.

Do “favor legislativo”

Da inexistência de “favor legislativo”

Como se comprovará fartamente a seguir, o direito a fazer compensar prejuízos sem limitação de 30% não é favor legislativo, mas imperativo constitucional. Não cabe tributar a cada ano uma parcela de prejuízo como se lucro fosse. Não há favor nenhum em só tributar o lucro, e não o prejuízo.

Se houvesse “favor legislativo”, ainda assim haveria direito adquirido

Suponhamos, no entanto, que o direito de não pagar imposto sobre o prejuízo fosse realmente uma benesse legislativa. O que - enfatizemos - não é. Ainda assim, não se aplicaria a revogação da suposta “isenção” - quanto aos prejuízos já apurados antes da nova lei.

Ora, ao outorgar o *prazo certo* de quatro anos para compensar o prejuízo, total ou parcialmente, à vontade do contribuinte, a lei outorgava, a cada exercício, uma “benesse” sujeita a termo. Não era ela uma *expectativa* de direito, que pudesse ser

⁷ Vide, para um detalhamento histórico do instituto, Bulhões Pedreira, *op.cit.,loc.cit.*, e, especialmente, Ricardo Mariz Oliveira, *op.cit.* Limite à compensação de prejuízos só houve no contexto limitado da diferença BTN/IPC, através da Lei 8.200/90.

⁸ Ou, no caso do período base de 1992, até o esgotamento dos respectivos prejuízos.

apanhada pela revogação da “isenção”, nos quadros gerais do art. 178 do CTN, mas um direito adquirido a uma compensação de valor já definido.

Perceba-se que a relevante jurisprudência sobre a revogabilidade das isenções se aplica, com perfeição, à hipótese na qual o contribuinte, *antes da ocorrência do fato gerador isentivo*, vê modificado o seu interesse pela nova lei.

Como muitas vezes já determinaram os Tribunais, neste caso, preservam-se as isenções a prazo certo e concedidas sob determinadas condições - as chamadas isenções “bilaterais”. As outras, podem revogar-se - imediatamente e para o futuro. Os fatos geradores isentivos já ocorridos ao momento da lei nova, porém, são intangíveis seja sob o princípio do ato jurídico perfeito, seja sob o direito adquirido.

Nos casos destes autos, o “fato gerador isentivo” - a apuração do prejuízo pertinente - já se tinha dado ao momento da lei nova. Todos os pressupostos de direito já haviam se fixado sob a tutela constitucional; apenas restava a superveniência de um *fato*, a existência de lucro no exercício subsequente, até o máximo de quatro.

Assim, mesmo prosperando a tese da v. sentença, de que a compensação de prejuízos se trata de um “favor legislativo”, ainda assim improcede a denegação da segurança, merecendo revisão.

Da proteção constitucional da plena e livre compensação

Da limitação inconstitucional da compensação

Até a edição da Medida Provisória 812, o direito à compensação era pleno, podendo o contribuinte - até o termo final do direito - cancelar o lucro de um período base até o valor dos prejuízos acumulados e corrigidos. A lei de conversão de tal medida provisória - de número 8.891/95 - consolidou, no erro, a supressão do direito de compensar.

O disposto na lei 8.981/95, em seu art. 42, é o seguinte:

“A partir de 1o. de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas pela legislação do imposto de renda poderá ser reduzida em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único - A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no *caput* deste artigo poderá ser utilizada nos anos calendários subsequentes”.

O art. 12 da Lei 9.065/95 limita a vigência deste dispositivo ao exercício de 1995; no entanto, o art. 15 da mesma lei dispõe:

“O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo,

para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado”.

Como regulamentado pela Instrução Normativa SRF no. 51/95, de 31 de outubro de 1995, o dispositivo pertinente da Lei 8.981 exsurge com a seguinte redação:

Art.27 - A partir do ano-calendário de 1995, para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais **em até, no máximo, trinta por cento**.

§ 1o. - Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 **são passíveis de compensação na forma deste artigo**, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

Resultado da limitação de 30%

Até a Medida Provisória 812, a compensação dos prejuízos acumulados se fazia, à discrição do contribuinte, total ou parcialmente, uma vez configurado o lucro no exercício.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda em vigor (dec. 1.041/94 - RIR/94) dispõe, em seu art. 502 § 1o.:

Dentro do prazo estabelecido neste capítulo ⁹, a compensação poderá ser total ou parcial, em ou mais períodos-base, **à opção do contribuinte** (Decreto-Lei no. 1.598/77, art. 64 § 2o)

A matriz legal do regulamento, por sua vez, diz o seguinte:

Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos base, **à vontade do contribuinte**.

Como nota Bulhões Pedreira em seu clássico Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, 1979, v. II, p. 467,

“Para evitar interpretações restritivas, o Dec.Lei 1.598/77 dispõe expressamente que dentro do prazo máximo fixado o contribuinte tem liberdade de compensar o prejuízo, total ou parcialmente, em um ou mais exercícios”

Resultado da Medida Provisória 812, assim, é a imposição de um limite à compensação dos prejuízos acumulados, **ainda que haja lucro no período**. Nisto, inova inteiramente o direito tributário ¹⁰. Desde 1947 - quando foi instituída a compensação de prejuízos

⁹ Como se viu, os dispositivos constantes do mesmo capítulo do RIR/94 prevêm prazos distintos de compensação, conforme o ano em que o prejuízo se configurar. Assim, segundo o disposto no RIR/94, a matriz legal - o art. 64 § 2o. do Dec.Lei 1.598/77 - é aplicável a todos os prazos, instituindo o direito específico da opção pela compensação *total ou parcial* seja qual for o período de compensação.

¹⁰ No episódio da mudança da BTN em 1990, com as perdas decorrentes da diferença do IPC, o Governo Federal, através do art. 44 da lei 8.200/91 (dec. 322/91), permitiu a utilização de diferenciais de correção monetária, relativos inclusive a prejuízos fiscais, para reduzir o Lucro Real dos anos subsequentes, limitando-se porém a 25% (ou 15%) do estoque de diferença de correção a cada ano. O caso aqui é

fiscais - jamais ocorrera a existência de lucro num exercício, sem a possibilidade de compensar integralmente os prejuízos acumulados, segundo a lei, **naquele exercício**.

Segunda limitação inconstitucional à compensação

Pela Lei 9.249, de dezembro de 1995, o direito à compensação sofre nova constrição, outra vez inconstitucional. Com efeito, diz o dispositivo pertinente:

Art. 31 - Os períodos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, **a partir de 1o. de janeiro de 1996**, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, **observado o limite previsto no art. 15 da Lei 9.065, de 20 de junho de 1995**.

Assim, além da limitação percentual à compensação, passou a haver outra, somada à primeira, que segrega a economia da pessoa jurídica para só permitir a compensação de prejuízos não operacionais com lucros não operacionais.

O que são prejuízos não operacionais?

São as perdas resultantes de alienação de bens ou direitos do ativo permanente ¹¹. Exemplo: tem a empresa de vender sua sede (ativo permanente), para obter capital de giro necessário a um grande contrato, e o faz quando o mercado fixa preço menor que o contabilizado: há perda contábil. É perda não operacional. Ainda que haja lucro - e lucros consideráveis - do citado contrato, como estes serão *operacionais*, não poderão ser usados para compensar as perdas da venda da sede. Haverá assim tributo pago sobre um lucro artificial, do qual parcela é na verdade perda.

Sem embargo a óbvia inconstitucionalidade desta segregação de elementos do patrimônio, o que se objeta aqui é a manutenção do limite quantitativo, proporcional ao resultado positivo apurado no exercício, que se perpetua além do ano de 1995 pelo dispositivo citado da Lei 9.249/95

Resultado das mutações inconstitucionais

	Até 1994	MP 812	Lei 9.249/95
Lucro sujeito à compensação	100%	30%	30%
Termo final de compensação	a) até 1992 e de 1993 a 1994 = 4 anos b) em 1992 = sem termo final	Igual a 1992	Igual a 1992
Natureza do lucro	Operacional e não	Operacional e não	O prejuízo não

diferente, pois: a) trata-se de prejuízos e não de diferencial de correção monetária b) o limite é calculado não sobre o estoque do diferencial mas sobre o lucro.

¹¹ Exceto as baixas dos ítems, bens e direitos, do ativo permanente em virtude de imprestabilidade, obsolescência ou por terem caído em desuso.

compensável	operacional	operacional	operacional é compensável só com o lucro não operacional
-------------	-------------	-------------	--

[RMR1] Comentário:

A base de cálculo ficta

Em obra do auditor fiscal do Tesouro Nacional Edson Vianna de Brito, minucioso e erudito repositório do pensamento fazendário, lê-se o que se segue a respeito do art. 42 da Lei 8.981/95:

“Este dispositivo estabelece uma *base de cálculo mínima*, para efeitos de determinação do imposto de renda, através da fixação de um limite máximo de redução - por compensação de prejuízos fiscais - do lucro tributável apurado em cada ano calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a *um imposto de renda mínimo*, uma vez que o lucro tributável só pode ser reduzido em no máximo trinta por cento”¹²

Esta descrição, precisa, indica o propósito da norma - a criação de uma base de cálculo ficta, independentemente tanto da realidade fática econômica quanto da capacidade contributiva, ou da existência do fato gerador (o *acréscimo patrimonial*).

Com efeito, a limitação da incidência dos prejuízos na base de cálculo do IRPJ cria, a cada período base, uma obra de ficção, pela qual se paga imposto sobre o que não se ganhou. É, no universo das empresas, como se um desempregado devesse imposto - sobre o que não ganhou.

Como diz o ilustre mestre do Direito Tributário e juiz do TRF da 5a. Região Hugo de Brito Machado:

“Nem se diga que o legislador pode estabelecer um conceito de *renda por ficção legal*. (...) É da maior evidência que se assim fosse ruiria inteiramente todo o sistema jurídico constitucional”¹³

O imposto sobre o prejuízo

Para o art. 153, III, da Carta Constitucional, compete à União manter imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Que serão “rendas e proventos”?

¹² **Imposto de Renda, Lei 8.981/95**, Ed. Frase, 1995, p. 161.

¹³ **O âmbito constitucional do tributo e alguns dispositivos da Lei 9.249, in Imposto de Renda - Alterações Fundamentais**, Ed. Dialética, 1996, p.83. Vide também Marcelo Uchoa da Veiga Junior, op. cit.

Qualquer que seja a acepção dada à expressão, não alcança os prejuízos. Perdas não são tributáveis, já porque a exação não é punição - nem incorrer em prejuízos é ilícito - já porque a incidência do tributo presume capacidade contributiva.

O CTN, art. 43, diz que o IR tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade jurídica de *renda*, ou seja, o produto do capital, do trabalho ou de ambos; e de *proventos de qualquer natureza*, **assim entendidos os acréscimos patrimoniais** não incluídos na noção de renda. Para o CTN, assim, a matéria tributável é o acréscimo patrimonial, seja renda ou qualquer outro. Não o decréscimo patrimonial ¹⁴.

Desde que o IPRJ passou a ser pago em bases correntes, porém, mês a mês, a Receita Federal percebeu que, em períodos tão curtos, as empresas inevitavelmente têm prejuízos num momento e lucros em outros. Fosse aplicada a ficção de que *os períodos são autônomos*, ou seja, de que a empresa é liquidada e recomeçada a cada mês, os lucros poderiam ser tributados e os prejuízos ignorados. Para tal raciocínio, a possibilidade de compensar o prejuízo de um período para outro aparece como um benefício fiscal.

Diz o auditor fiscal do Tesouro Nacional Edson Vianna de Brito em seus comentários ao art. 42 da Lei. 8.981/95:

“O Imposto de Renda está subordinado ao princípio da independência dos exercícios, o que pressupõe a autonomia dos períodos de apuração e, consequentemente, *o caráter de benefício fiscal* atribuído à compensação de prejuízos” ¹⁵.

Na verdade, o princípio de independência dos exercícios opera exatamente em sentido contrário. O que existe, com a tributação de lucros ainda não existentes, é que a IMPETRADA adianta a tributação antes de que haja fato gerador, criando um benefício fiscal às avessas, ou mais precisamente (já que promete compensar em algum momento indeterminado no futuro) um *empréstimo compulsório*. Não autorizado pela Constituição Federal.

O princípio da autonomia dos exercícios impede a tributação de lucro em exercício anterior ao que ele exista. Não proíbe a compensação de um prejuízo apurado segundo a lei comercial.

A ficção e a Realidade

Para a APELANTE, a noção de que compensar prejuízos é benefício fiscal, em sua artificialidade insuportável, parece escárnio a seus direitos constitucionais. Veja-se o que aconteceu com ela, em seus exercícios já pretensamente afetados pela Lei 8.981/95:

¹⁴Vide Hugo de Brito Machado, *op.cit.*, p. 79 e seg.

¹⁵ *Op.cit.*, p.162.

Assim, a APELANTE terminou o ano de 1995 com **R\$19.2.13.327,00** de prejuízos acumulados no IRPJ e **R\$ 17.018.790,00** de prejuízos acumulados de Contribuição Social (base negativa da CSL), graças a mágica combinada de períodos bases mensais e limitação de prejuízos fiscais, teve de pagar até junho de 1996, R\$ 53.132,00 de Contribuição Social sobre o ... “Lucro” (guia de recolhimento e jogo de Doc. Fiscais - doc. nº)

Persistindo a inconstitucionalidade, a APELANTE continuará a ver seu capital esvair-se mensalmente, pagando imposto sobre o nada, enquanto acumula somas elevadas como prejuízos fiscais.

Como se pode aplicar tributo cujo fato gerador é o acréscimo patrimonial *sem ocorrer acréscimo patrimonial*?

Prejuízo não é lucro tributável

Se isso atenta contra o bom senso, viola ainda mais a Constituição vigente, como nota o magistral acórdão da 5a. Região, na voz respeitadíssima do tributarista Hugo de Brito Machado (Doc.):

“O juiz Hugo Machado (Relator): Cuida-se de apelação contra sentença que julgou improcedente o pedido no qual pretendia o autor a compensação dos prejuízos acumulados em um certo período com os lucros apurado em períodos subsequentes, conforme o parágrafo único do art. 44 da Lei n. 8.383/91, para efeito de cálculo da Contribuição Social.

Em termos de Direito Privado, como em Economia, o *lucro líquido* é o crescimento patrimonial no período, ou o resultado do exercício, quando este é positivo. Em outras palavras, *resultado* pode ser *lucro*, quando positivo, ou *prejuízo* quando negativo. A palavra lucro, em contabilidade, tem sido qualificada: *lucro bruto*, para significar as receitas totais, menos os custos operacionais. Em uma empresa comercial, por exemplo, o *lucro bruto* é o total das vendas somado ao valor do estoque no final do exercício, menos o total das compras somado ao valor do estoque no início do exercício. Já o *lucro líquido* é o efetivo acréscimo patrimonial, isto é, o *lucro bruto* menos as despesas.

Imposto que incide sobre a *renda*, ou *lucro*, só pode alcançar o *lucro líquido*, pois é este que corresponde ao conceito de *renda* ou *lucro*, utilizado pela Constituição, e definido pelo art. 43 do Código Tributário Nacional.

Não se trata de aplicação analógica. Nem há, no caso, lacuna a ser suprida. A questão é de interpretação da lei. E nessa tarefa não se pode privilegiar o elemento literal, nem buscar sentido em dispositivo legal isolado, com fez a autoridade fiscal, ficando presa ao parágrafo 1o., do art. 187 da Lei n. 6.404/76. Devem prevalecer, isto sim, os elementos contextual e finalístico.

O art. 187 e seu parágrafo 1o., da Lei n. 6.404/76, devem ser interpretados em conjunto com o art. 189 do mesmo diploma legal. Além disso, que resulta do elemento contextual, deve o intérprete considerar que os tributos sobre a renda, ou lucro, constituem participação do Estado no resultado positivo da atividade econômica das empresas. E tal participação não deve ser exigida em prejuízo do capital destas, sob pena de se estar utilizando o tributo com efeito de confisco, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

No Direito Privado é pacífico que a participação nos lucros não pode ocorrer enquanto houver prejuízo de períodos anteriores a ser compensado. A lei é expressa neste sentido. (Lei n. 6.404/76, art. 189, parágrafo único).

Não é razoável, assim, entender-se qual a participação governamental, que se opera pela tributação da renda, ou do lucro, ocorra em prejuízo do capital.

Se a finalidade do tributo sobre a renda é assegurar ao Estado uma participação no resultado positivo da atividade empresarial, o elemento finalístico da interpretação sugere que se entenda os dispositivos da lei de sorte a que o tributo realmente alcance tal finalidade. Por outro lado, a melhor interpretação é aquela que guarda harmonia com a Constituição, e assim, sabido que esta veda a tributação confiscatória, não é razoável interpretar-se a lei de sorte a fazer com que o tributo sobre o lucro termine atingindo o patrimônio.

Sendo assim, é indiscutível o direito do autor à compensação dos prejuízos acumulados em um determinado período com lucros relativos a período posterior, conforme prescrito no parágrafo único do art. 44 da Lei n. 8.383/91.

Por tais razões, dou provimento à apelação, reformando a sentença e concedendo a segurança.

É como voto.”

(Apelação em Mandado de Segurança 46.007- CE 94.05.33277-5. ementa publicada no D.J.U. 2 de 11.8.95, p. 50475, *in* Revista Dialética de Direito Tributário n. 1/ 104)

Sob tal querela, reduzida a seus termos pelo voto do ilustre jurista e Juiz do TRF da 5a. Região, está a regra do art. 110 do CTN, segundo o qual não poderá a lei ordinária mudar **a definição, o conteúdo e o alcance** de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias. Fazendo-o, incidirá em inconstitucionalidade, e não simplesmente em atentado à hierarquia da norma complementar ¹⁶.

Disse-o o Ministro Cunha Peixoto no RE 89.791-7:

¹⁶ Aliomar Baleeiro, **Direito Tributário Brasileiro**, 10a. Ed. Forense, 1990, p. 444. Bernardo Ribeiro de Moraes, **Compêndio de Direito Tributário**, Forense, 1987. Fábio Fanucchi, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, vol. I, Ed.RT, 4a. Ed., 1977, p. 211.

“Na verdade por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem num ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de capital.

(...)

Há, pois, mesmo com a correção monetária, nos termos em que é posta no contrato, um decréscimo no capital, e não é lícito ao legislador dizer que diminuição de patrimônio constitua renda, pois o conceito dela, além de estar consubstanciado no art. 43 do CTN, existe no Direito Privado (...).”

O legislador tributário, não obstante o poder criador da lei ordinária, está limitado pelas fronteiras do razoável. Como disse o pleno do Supremo Tribunal Federal, em voto de Sepúlveda Pertence:

“Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo: utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório - obrigação *ex lege* e não contratual, a Constituição vinculou o legislador à essencialidade de restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do CTN, *seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado*” (RE 1221.336-CE, DJU de 26/6/92)

Quem diz que o direito à compensação é um *benefício fiscal* retira da noção de lucro o alcance que lhe dá a lei comercial. Como preceitua o aresto do 5ª Região do TRF, quem considera a compensação *acidental* ao conceito constitucional da base do IRPJ, podendo ser removido ou limitado por lei ordinária, tributa o patrimônio, e atenta contra

- o art. 150, IV (vedação do confisco),
- o art. 153, III (delimitação da incidência do Imposto sobre a Renda) ¹⁷.

¹⁷ O mesmo entendimento expressa o Mandado de Segurança no. 95.03.087147-6 167786 , TRF da 3a. Região, relator Juiz Andrade Martins, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, no. 5, p. 156 (Doc.). A mesma tese, examinada no contexto da Contribuição Social sobre o Lucro, surge na decisão do Juiz Américo Lacombe, do TRF da 3a. Região, na Medida Cautelar SP 95.03.061299-3 160 (DJU.2 p. 52556, em 18.9.95, RDDT no. 1, p. 114 (Doc.). Na doutrina, André Martins de Andrade, A ilegitimidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, in **Imposto de Renda - Alterações Fundamentais**, Ed. Dialética 1996. João Dárcio Rolim, Compensação de Prejuízos Fiscais, in **Imposto de Renda e ICMS- Problemas Jurídicos**, Ed. Dialética, 1995. Ricardo Mariz Oliveira, Compensação de Prejuízos Fiscais - questões emergentes da Lei 8.981/95, in **Imposto de Renda e ICMS- Problemas Jurídicos**, *op.cit.*, Valdir de Oliveira Machado, Imposto de Renda e Compensação de Prejuízos, in **Imposto de Renda e ICMS- Problemas Jurídicos**, *op.cit.* Hiromi e Fábio Higuchi, **Imposto de Renda das Empresas**, 21a. Ed. Atlas, 1996, p. 325 e seg. José Morschbacher, Compensação de Prejuízos no Imposto de Renda - Inconstitucionalidade da Limitação da Lei 8.981/95, in **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas** no. 10, p. 109. Contra a tese, vide a opinião do auditor fiscal do Tesouro Nacional Edson Vianna de Brito, **Imposto de Renda, Lei 8.981/95**, Ed. Frase, 1995, p. 161 e seg.

Porque o limite calculado sobre o lucro é inconstitucional?

Desde 1947, quando instituído o princípio da compensação de prejuízos fiscais, até 1992, e de 1993 em diante, vigorava um termo final do exercício do direito à compensação. O que fazia tal termo, *limitação temporal*, resistir à revisão de sua constitucionalidade, quando agora se questiona o *limite quantitativo*?

A rigor, a regra de que o prejuízo contábil deve ser compensado com o resultado positivo dos exercícios futuros persiste intrínseca à noção de lucro distribuível, *sem a limitação temporal*. Qualquer definição fiscal de lucro, que dela excluísse os prejuízos datados de mais de quatro anos, colidiria com a norma do art. 189 da Lei das S.A., que não prevê prazo, mas sim o fato de ainda restar perdas a compensar.

Mas o impacto da limitação dos quatro (ou três anos, como inicialmente) não consistia, senão em raríssimos casos, em confisco. Na razoabilidade própria do tratamento constitucional da economia, serão raríssimos os investimentos cujo retorno excedesse aos três anos da lei de 1947 - nosso início de industrialização - ou aos quatro anos da lei de 1976 - na fase de uma indústria mais pesada e *capital intensive*. A definição tributária alcançava a realidade da prática empresarial.

Como nota Ricardo Mariz de Oliveira:

“Em situações normais ao próprio bom senso, os ajustes que as leis ao longo de décadas têm estabelecido receberam a aceitação dos estudiosos da matéria e também da jurisprudência, porque não chegaram ao ponto de serem extravagantes, a despeito de queixas que apareceram aqui ou acolá”¹⁸.

Aliás, o princípio de utilidade social da propriedade, como espírito que perpassa o corpo constitucional por inteiro, não compadeceria deste prejuízo eterno, além do quadriênio, em entidades cujo fim é o lucro.

O tributo tem de ser razoável

O mesmo não ocorre, porém, num contexto de tributação de bases correntes, com limitação de valor do lucro real sujeito à compensação. O descompasso entre a realidade do que é lucro - o *alcance do instituto no direito privado* - e a ficção antijurídica das leis 8.981/95, 9.065/95 e 9.249/95 é demasiado. A limitação quantitativa, com uma criação de base fictícia de 70% - é claramente desrazoável.

Com efeito, a empresa que investe, esperando haver seu retorno num prazo compatível com a indústria pertinente, vai passar a pagar imposto a partir do primeiro momento em que faturar. Lucro não há - mas faturamento. Pela ficção antijurídica das leis contra as quais se insurge a APELANTE, 70% do faturamento, ou quase isso¹⁹, é sujeito ao IRPJ, tributando o prejuízo.

¹⁸ **Imposto de Renda - Alterações Fundamentais**, *op.cit.*, p. 174.

¹⁹ Com a eliminação das deduções e provisões pela Lei 9.249/95, nunca se aproximou tanto a noção de faturamento e lucro tributável. Vide Ricardo Mariz de Oliveira, *in Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*, *op.cit.*, p. 174, “no caso do art. 13 da Lei 9.249, o legislador excedeu o limite do razoável e do tolerável”.

Considerando-se a promessa de uma compensação incerta e futura - sem termo final - dentro do limite mensal, bem nota Hugo de Brito Machado que a nova tributação de bases fictícias é, na verdade, um empréstimo compulsório. E um empréstimo compulsório não autorizado pela Constituição ²⁰.

Talvez num contexto de desvalorização da indústria, e de ênfase no simples comércio de importação, o novo sistema de base de cálculo fictícia se destine, simplesmente, à favorecer as atividades de retorno mais rápido, e penalizar o investimento. Se assim for, atenta contra a exigência constitucional de *generalidade*, que é própria do IR (CF/88, art. 153, § 2o. I), e a lei que o estabelece não se adequa à *forma da lei* que exige o texto constitucional.

A base de cálculo fictícia também penaliza, *irrazoavelmente* (e., por isto, inconstitucionalmente, CF/88, art. 5o., I e LIV) os contribuintes, como a APELANTE, que passam por variações sazonais ou de mercado, e que podem ter lucros em alguns períodos, e prejuízos em outros.

Assim, ao contrário do limite temporal anterior, a instituição de um limite quantitativo proporcional ao lucro é inconstitucional:

- porque não se conforma *substantivamente* ao conceito de lucro, no seu *alcance* próprio ao direito privado (art. 153, III da CF/88,c/c art. 110 do CTN, art. 189 e 187 § 1o. da Lei 6.404/76)
- porque se constitui em *empréstimo compulsório* não autorizado na Constituição.
- porque favorece as atividades de menor investimento ou de mais rápido retorno, em violação da regra da generalidade do imposto de renda (CF/88, art. 153, § 2o. I).
- porque, ao fazê-lo, desatende à isonomia tributária (CF/88 art. 150,II)
- porque, ao atentar à propriedade, em sentido contrário ao bem social, viola o *devido processo legal*, cujo parâmetro é a razoabilidade dos meios e fins (art. 5o., LIV) ²¹.

Recentes decisões do TFR sobre a matéria

Afirmando a tese de que a imposição de um limite de 30% - fazendo assim tributar parte do prejuízo - afronta a Constituição, lêem-se na Revista Dialética de Direito Tributário no. 13:

²⁰ *Op.cit.*, p. 93.

²¹ Por mais de uma vez, nos acórdãos aqui citados, surge o tema da *razoabilidade* das leis tributárias. No Ac. do TFR da 5a. Região, dizia o relator: “Não é razoável, assim, entender-se qual a participação governamental, que se opera pela tributação da renda, ou do lucro, ocorra em prejuízo do capital.”. Pois é Carlos Roberto de Siqueira Castro que lembra que, desde a Carta de 1988, há um requisito intrínseco de razoabilidade das normas estatais, no art. 5o., LIV, da CF/88: “(...) a Constituição promulgada em 5 de outubro de 1988, onde o instituto do devido processo legal, e, em seu bojo, o da “razoabilidade” dos atos do Poder Público, são alçados em princípios da organização política e em direitos constitucionais dos administrados oponíveis ao Estado e seus agentes”, **O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil**, Forense, 1989,p. 388. Ao que explica o maior dos constitucionalistas vivos: “The theory of rationality *as governing the relation between means and ends* assumes that all legislation must have a legitimate public purpose or set of purposes based on some conception of the general good”, **Laurence Tribe**, Constitutional Law, Foundation Press, 1988, p. 1440.

Embargos de Declaração no MS
nº 48.192 - PE (95.05.05979-5)

Embargante(s): Fazenda Nacional
Embargado(s): V. Acórdão de Fls. 153
Origem: Juízo Federal da 5ª Vara - PE
Relator: O Sr. Juíz Araken Mariz

Ementa

(...)

2. Em se conceituando lucro como acréscimo patrimonial, a não dedução de prejuízos anteriores no lucro, base de cálculo da contribuição social, implica a diminuição do patrimônio da empresa e faz incidir a exação sobre o que lucro não é, **pelo que viola o art. 195, I, da Constituição Federal.**

(...)

Voto

Nesse sentido, há decisão da eg. 1ª Turma, na AMS 46.007 - CE, Relator Juiz Hugo Machado, cuja ementa se destaca:

“Tributário. Contribuição Social sobre o Lucro. Base de Cálculo. Prejuízos Acumulados, Compensação. Parágrafo Único do Art. 44 da Lei 8.383/91.

- Lucro, ou renda, segundo o CTN, é acréscimo patrimonial, e este não são recuperados. **O que se tem, até então, é recuperação e não acréscimo de patrimônio, e utilizar tributo sobre a renda, ou sobre o lucro, para atingir o patrimônio, é utilizar o tributo com efeito de confisco, contrariando o inciso IV, do art. 150, da Constituição Federal.**

Segundo fundamento da sentença: o fato gerador se completa no mês subsequente (janeiro de 1995)

O fato gerador da compensação

Engana-se a sentença, ao afirmar que “o fato gerador da compensação se completa no mês subsequente à ocorrência do prejuízo” - e disto denegar a segurança.

Primeiro, engana-se por uma questão de fato: o de julgar que a APELANTE procura apenas exercer seu direito a compensar os prejuízos gerados em 31/12/94. Não! O que pretende a APELANTE é poder compensar-se **sem o limite de 30%** dos prejuízos anteriormente apurados, durante os quatro anos subsequentes a sua apuração, *total ou parcialmente*, a sua escolha, como a lei lhe deferira.

Com efeito, para todos estes prejuízos, o direito a compensação já se constituiu pela ocorrência do seu respectivo fato gerador, deflagrando um quadriênio de automática e livre compensação. Mais ainda, **não** se acumulam os prejuízos, de forma que, em 31/12/94 (ou 31/12/95, eis que a lei só foi publicada em 1995) todos eles se somassem, para se completar o fato gerador no mês seguinte.

Não, porque cada prejuízo individualmente apurado gera um período próprio de compensação. Eles podem coexistir, mas não se acumulam, pois são quantificados e individualizados.

Assim, se prosperasse a tese da sentença, de que o fato gerador só se completa no mês seguinte, o único fato gerador posterior à lei seria o de dezembro de 1995. Com efeito, o fato gerador de efeito quadrienal se deflagra mês a mês, já porque a APELANTE estava sujeita à época a regime mensal de apuração. Porque morrem seus efeitos também mês a mês.

Terceiro fundamento da sentença: eficácia da legislação

O valor do prejuízo e a oportunidade da compensação

Partindo de uma constatação verdadeira, a v. sentença chega, porém a consequências errôneas, uma vez mais carecendo de razão para denegar a segurança. Como mencionado, a sentença apelada diz que a legislação vigente no momento da compensação rege as condições para uso do direito, enquanto a lei do exercício onde se apura o prejuízo fixa o valor a ser compensado.

É verdade tal entendimento, mas num sentido diverso do que leu a ilustre magistrada. No momento do fato gerador da compensação (aquele em que se fixa o prejuízo) se deflagraram duas consequências:

- a) nasceu o direito de compensar, pelos próximos quatro anos, a integralidade do prejuízo;

- b) nasceu o direito de livre opção para compensar, durante os citados quatro anos, seja a totalidade, seja parte dos prejuízos apurados, conforme convier ao contribuinte.

Pela eclosão do fato gerador, tais direitos entraram, por inteiro, no patrimônio da APELANTE. Mas, não obstante tal fixação da situação jurídica do contribuinte, há um dado *de fato* que se necessita para que o direito em questão tenha satisfação. É preciso que haja lucro. E para que haja lucro é preciso se consultar a legislação do exercício onde a compensação se dá.

Assim, realmente “a legislação vigente no momento da compensação rege as condições para uso do direito”, para definir-lhe a situação em que o lucro surge e é reconhecido pela legislação fiscal. Não para coarctar um direito já fixado pelo fato gerador da compensação.

A sentença entendeu que a lei do exercício onde a compensação se dá pode modificar livremente o próprio direito à compensação. Vale dizer, não teria o direito assegurado pela legislação nenhuma substância, senão a ilusória. Irrelevante para a sentença o fato de que, ao momento da ocorrência do prejuízo, todas as circunstâncias de direito já se tivessem consolidado, numa perfectude jurídica.

A sentença apelada diz, muito simplesmente, que o *termo certo* fixado pela lei anterior não existe. Que o ato jurídico perfeito é mutável à vontade do legislador fiscal. Que não havia direito adquirido à compensação - que não havia garantia constitucional à perfectude da situação *jurídica* inteiramente constituída no momento da lei anterior.

Como afirma a eminente Juíza do TFR da 3ª. Região, Lúci Vale Figueiredo, em recente artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário no. 16 ²²:

4.1. Ora, mudada a sistemática, quando já havia o direito de fazer a dedução até quatro anos-calendários antes da vigência da Lei 8.981/95, sem qualquer limite, é evidente que se atingiu situação já adquirida, embora ainda não totalmente exercitada.

Não se trata de expectativa de direito, porém de direito adquirido, que, frise-se, há de ser respeitado

Quarto fundamento da sentença: não teria havido violação ao princípio da anterioridade

²² Compensação de Prejuízos Fiscais Do Imposto De Renda E De Bases De Cálculo Negativas Da Contribuição Social Sobre O Lucro - Limitação De 30% - Artigos 42 E 58 Da Lei 42 E 58 Da Lei 8.981/95, Lúcia Valle Figueiredo, p. 31 e seg.

A MP 812 foi publicada só em 1995

Às vezes ocorre, na Administração do Poder Executivo, que as dificuldades da votação de um projeto de lei pelo Legislativo lancem o Presidente, Governador ou Prefeito na situação em que a lei seja sancionada e publicada nos últimos instantes do prazo último. Isto se vê acontecer com certa frequência.

Mas o Presidente da República, e só ele, tem o instrumento da Medida Provisória. Para o Presidente, não se aplicam as incertezas e urgências prévias à sanção. Pode ele, após reflexão e cuidadosa elaboração pelo corpo técnico do Executivo, publicar Medida Provisória ao tempo devido - as eventuais dificuldades com o Legislativo só virão após a norma entrar em vigor.

Por isso mesmo, difícilíssimo justificar a inclusão de uma Medida Provisória num jornal oficial que, *nominalmente datado de 31 de dezembro*, dia em que a tradição mundial faz encerrar mais cedo, seguido de feriado também mundial, *só para chegar ao conhecimento do contribuinte em 2 de janeiro subsequente*. Ou seja, quando o contribuinte já não possa tomar as medidas legítimas de economia fiscal, não possa adequar seus gastos e investimentos ao novo modelo fiscal.

Poucas agressões haverá aos direitos do contribuinte tão iníquas como esta, e nenhuma mais desnecessária - quando existe a instituição da Medida Provisória. Respeitado o dever da previsibilidade, que o Estado tem com seus cidadãos, não precisa o contribuinte vir ao judiciário com centenas de milhares de ações.

Como nota o despacho do Juiz Andrade Martins (TRF da 3a. Região) no MS 95.03.08147-6 167786, que se lê no DJU de 28/11/95, p. 8218 (Doc.):

“A História se repete. Em 91, a primeira fornada do DOU ocorreu às 20:45. Em 94, às 19:45. Em ambos os casos, completamente fora do horário normal de expediente da repartição e sem possibilidade de uma publicação válida e eficaz em relação a todos os contribuintes interessados.

Deste modo, tais normas passam a pertencer aos quadrantes do novo ano que surge, aí tendo o início de sua vigência. Logo: são apenas capazes de gerar efeitos jurídicos, respectivamente, a partir de 1o. de janeiro de 1993 e 1o. de janeiro de 1996, sob pena de se caracterizar retroatividade textualmente vedada na Constituição (art. 150, inciso III, “a”)

Ao que ressoa o prudente e exato pronunciamento da Juíza Annamaria Pimentel, do mesmo Tribunal (Doc.):

“Um dos princípios informadores do Estado de Direito, dando-lhe conteúdo, é o da publicidade de seus atos, sejam da Administração, do Poder Judiciário ou do Legislativo e o sigilo se impõe em situações especiais, tratando-se de atos processuais, quando a defesa da intimidade ou interesse social o exigirem (art.5o., LX da CF/88)

Assim, a publicidade das novas normas é imperiosa à manutenção desse Estado, entendendo-se o Democrático de Direito.

No caso em exame, a impressão do Diário Oficial da União, que continha a Medida Provisória 812, e, pois, a norma combatida, deu-se em 31.12.94. A impressão é somente uma das etapas a ser cumprida no *iter* de obediência ao princípio da publicidade, faltando, no entanto, a essencial, qual seja, a circulação, ao que se sabe somente efetivada no dia 2.1.95”.

E, em pronunciamento ainda mais recente, da Juíza Lúcia Figueiredo, do TRF da 3a. Região, no Agravo 96.03.038384, publicado no DOJ de 10/6/96, p. 39170:

“A Medida Provisória nº 812, publicada em 31 de dezembro de 1994, posteriormente convertida na Lei nº 8981/95, impôs limitação de 30% (trinta por cento) para efeito de compensação dos prejuízos acumulados até 31 de dezembro de 1994.

Ora, referida medida provisória, publicada em 31 de dezembro de 1994, sem adentrar ao problema de ter ou não o jornal circulado, deveria guardar respeito à anterioridade, nos termos do parágrafo 6º do artigo 195, da Constituição Federal.

Se assim é, em princípio, ao exame ainda preambular, não poderia atingir o direito do contribuinte de compensar os prejuízos verificados até 31 de dezembro de 1994, pela singela razão que não tinha ainda eficácia.

De outra parte, a Lei nº 9.065/95 está a desrespeitar o direito adquirido e o princípio da irretroatividade da lei tributária, vale dizer, encerrado o período-base de cálculo do referido tributo, lei nova não pode impor regra limitadora do direito de compensação do contribuinte ao patamar de 30% (trinta por cento)

Logo, uma vez relevante a tese trazida a juízo pela agravante e por verificar a presença de lesão grave e de difícil reparação, entendo ser caso de atribuir ao recurso efeito ativo.

Concedo, pois ao agravo efeito ativo para assegurar à agravante a compensação integral dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.95. com os recolhimentos do Imposto de Renda apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, sem a limitação de 30% (trinta por cento) imposta pela legislação em referência”.

Assim, a Lei 8.981/95, que resultou da conversão da Medida Provisória 812, só será aplicável, no que majorar a carga do contribuinte, a partir de 1996, sendo inconstitucional sua exigência durante o ano calendário de 1995. Ou seja, por tal período, em sua integralidade, aplicou-se a legislação anterior.

O mesmo, e mais ainda, se dirá dos dispositivos da Lei. 9.065/95, que ao manter as limitações do art.42 e 58 da Lei 8.981/95, manteve, na verdade, a inconstitucionalidade de que a norma anterior já era portadora.

Recentíssima jurisprudência dos TFR

A ilustre julgadora afiliou-se, no entanto, a um julgado isolado da 1ª. Região, que deu pela inexistência da mácula apontada. A vasta, quase total, maioria dos julgados dos Tribunais Federais propendem pelo sentido contrário.

Vide, por exemplo, os seguintes acórdãos, subsequentes ao já apresentados com a inicial, que reiteram a linha predominante de julgados federais:

Mandado de Segurança - SP
Processo nº 165522
Registro nº 95.03.052492-4
Impetrante: Fábrica de Papel Santa Therezinha S/A
Advogado(s): Lamartine Fernandes Leite Filho e Outros
Impetrado: Juízo Federal da 20ª Vara/SP
Lit. Pas.: União Federal (Fazenda Nacional)
Advogado(s): Maria Lúcia Perroni
Relatora: Juíza Ana Scartezini
Relatora p/Acórdão: Juíza Annamaria Pimentel

Ementa

Tributário. Mandado de Segurança, Compensação de Prejuízos Fiscais Apurados até 31.12.94, sem a Limitação de 30%, afastando-se o Disposto na Lei nº 8.981/95. Aplicação dos Princípios da Anterioridade e da Publicidade.

- Publicação do Diário Oficial da União, contendo a norma atacada, em 31.12.94, e a circulação do periódico, em 02.01.95.

- A impressão é somente uma das etapas a ser cumprida no *iter* de obediência ao princípio da publicidade, faltando, no entanto, a essencial, qual seja a circulação.

- Versando matéria tributária, impõe-se, em análise inicial, o respeito ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, "b", da Constituição Federal de 1988.

- O *periculum in mora* reside no fato de que, desautorizada a dedução do prejuízo acumulado, a impetrante ficará sujeita às autuações pelo Fisco em vista da exação ora questionada.

- Segurança concedida.

São Paulo, 03 de setembro de 1996 (data do julgamento).

(D.J.U. 2 de 29.01.97, p. 3289)

Apelação em Mandado de Segurança nº 170694

Registro nº 96.03.010990-8
Relatora: Juíza Lucia Figueiredo
Apelante: Madeira e Cia.
Apelada: União (Fazenda Nacional)

Advogados: Elyadir Ferreira Borges, Francisco Gomes Sobrinho

Ementa

As limitações à dedução dos prejuízos fiscais constantes da Lei nº 8.981/95, em seus artigos 42 e 58, não podem ser impostas no exercício de 1995, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade da lei, pois pretende colher em suas malhas situações consumadas a lume de legislação anterior, e, embora publicada em 31.12.94, mas somente dada à publicidade em janeiro de 1995.

Acórdão

São Paulo, 24.10.96 (data de julgamento).

(D.J.U. 2 de 4.2.97, p. 4483).

Também a ilustre Juíza Lúcia Vale Figueiredo, no mesmo artigo já citado (Revista Dialética no. 16) diz o seguinte:

Parece curial que se a finalidade da publicidade é tornar a lei conhecida para obrigar (nos termos do artigo 3º da LICC, ninguém pode alegar desconhecimento da lei) claro está que a MP nº812/94, apenas estampada no Diário Oficial de um sábado (dia 31.12.94), não alcançaria seu objetivo. E não alcançaria porque tornou-se pública apenas nos primeiros dias de janeiro de 1995, portanto, passando a ter possibilidade de eficácia. Não poderia incidir sobre situações passadas, onerando-as.