

A "COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS", FIGURA DO IMPOSTO DE RENDA, PESSOA JURÍDICA, E O DIREITO INTER-TEMPORAL.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO

A interpretação e aplicação da norma que criou a "Compensação de Prejuízos" em 1947, tem sido, desde então, tema dos mais polêmicos e sobre o qual não se chega a um consenso.

Vem o Estado reconhecendo o desequilíbrio financeiro porque passam as empresas, correndo muitas vezes o risco de desaparecerem. Opta pois, por abdicar do recebimento do imposto de renda, permitindo que prejuízos verificados num exercício sejam compensados nos quatro exercícios subsequentes quando haja lucro real. Com isso auxilia as empresas em dificuldade a manterem sua produção e empregados até retomarem seu curso normal. Ao bem imediato - obtenção do imposto - se sobrepõe o bem mediato e maior - a manutenção da ordem econômico-social.

Face à crise econômica que atravessamos volta o tema à atualidade e conseqüentemente a tentativa de demonstrar neste trabalho o caminho que percorremos para fundamentar a interpretação que demos a esta figura jurídica.

Para maior compreensão, dividi-lo-emos nos seguintes ítems:

- 1 - Direito Intertemporal
 - 1.1 - Doutrina do Direito Adquirido
 - 1.2 - O Direito Adquirido e as Leis Brasileiras
 - 1.3 - Efeito imediato da nova norma jurídica
 - 1.4 - Formação de relações jurídicas dependentes de fatos sucessivos
 - 1.5 Conclusão
- 2 - Fato gerador da Obrigação Tributária. Aspectos que o compõem.
 - 2.1 - Conclusão
- 3 - Fato gerador do Imposto de Renda - Base de cálculo e aspecto temporal.
 - 3.1 - Conclusão
- 4 - Compensação de Prejuízos
 - 4.1 - Breve histórico
 - 4.2 - Análise da hipótese de incidência
 - 4.3 - Aplicação à "Compensação de Prejuízos" das conclusões:
 - a) de direito intertemporal
 - b) do fato gerador

c) do fato gerador do Imposto de Renda

5 - Doutrina e Jurisprudência administrativa

6 - Conclusão.

1 - Direito Intertemporal

Problema dos mais tormentosos é o de dar solução aos conflitos criados por normas jurídicas que se sucedem no tempo.

As leis nascem, perduram por um certo tempo e são revogadas por outras. Se um fato da vida real, previsto na hipótese legal se realiza durante a vigência da lei, esta incide, o fato adquire juridicidade e a relação jurídica se consuma. Conflito nenhum surgirá com o aparecimento da lei nova, revogadora desta, pois que a lei nova encontrará o fato com sua configuração jurídica perfeita.

Repugna à consciência do homem, desde imemoriais civilizações que lei nova atinja relações jurídicas realizadas na vigência da lei antiga. Seria completa a insegurança da ordem jurídica se relações do passado pudessem ser constantemente revistas e reavaliadas. Assim, o princípio da irretroatividade das leis parece ter sempre existido.

Vicente Rao em "O Direito e a Vida dos Direitos" (Vol. I - Tomo III p. 335) diz:

"A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano".

Em seguida, o mesmo autor cita a feliz compreensão dessa verdade feita pelo jurista PORTALIS:

"... o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade, querer mudar, através do sistema de legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas

dores, sem nos restituir as nossas esperanças".

A maioria dos fatos se realiza sob o império de uma única lei. O conflito surgirá, porém, quando sob a vigência de uma lei, começa a nascer um direito que só se consumará mais tarde. E antes dessa consumação surge uma lei nova. Qual a lei aplicável? A antiga? A nova?

1.1 Doutrina do Direito Adquirido - "direito que nasceu a alguém".

Diversas teorias surgiram tentando solucionar os conflitos resultantes da sucessão das leis no tempo.

Deter-nos-emos na Doutrina do Direito adquirido, por ter sido introduzida na maioria das legislações dos séculos XIX e XX, inclusive no sistema legal brasileiro a nível constitucional como veremos a seguir.

Foi Gabba o jurista que mais profundamente se deteve na análise da evolução do pensamento jurídico sobre essa matéria, desde as leis romanas (Clóvis Bevilacqua - Código Civil - Vol. I - 1940 - p. 98).

De seus estudos resultou a seguinte definição:

"Adquirido é todo direito resultante de um fato capaz de produzi-lo segundo a lei em vigor ao tempo em que este fato se verificou; embora a ocasião de fazê-lo valer se não haja apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo direito; direito, este, que, de conformidade com a lei sob a qual aquele fato foi praticado, passou, imediatamente, a pertencer ao patrimônio de quem o adquiriu".

Vicente Rao (na mesma obra citada) a par de relatar que a doutrina do direito adquirido sofre inúmeras críticas por restringi-lo aos direitos patrimoniais, excluindo os demais direitos públicos e privados, apresenta as suas próprias objeções. Dentre essas destacaremos as pertinentes ao caso em exame:

- a) "essa teoria" parece excluir os direitos que se exercem por atos continuados, ou sucessivos que tanto se verificam sob a lei antiga, quanto sob a lei nova", - quando alude à ocasião em que o direito é feito valer como sendo aquela em que impera uma lei nova e diversa.

- b) "se a não retroatividade das leis se resolvesse apenas através da proteção dos direitos adquiridos, essa proteção faltaria todas as vezes que uma nova norma jurídica viesse atribuir maior amparo aos mesmos direitos."

Daí concluir o autor que esta teoria e demais que surgiram demonstraram a impossibilidade de se solucionar o conflito das leis no tempo por uma fórmula única e geral.

1.2 O Direito adquirido e as leis brasileiras

Tradicional tem sido em nosso direito a inclusão, a nível constitucional de proibição de prescrever leis retroativas (Constituição de 1891) e a proteção ao direito adquirido, (Constituições de 1934, 1946 e 1967). Somente a Constituição de 1937 não contemplou o direito adquirido, deixando-o na esfera do direito civil (Clóvis Bevilacqua - mesma obra citada).

Prevista a irretroatividade das leis em norma constitucional, é preceito de supradireito, endereçado tanto a legisladores como a

juizes e intérpretes abrangendo normas de direito público e de direito privado.

A retroatividade das normas de Direito Público constitui hoje um princípio abandonado - (Santi-Romano - Corso di Diritto Amministrativo - Vol. I p. 71/72).

Mas nem sempre foi esse o entendimento - predominante. As normas de ordem pública aplicavam-se imediatamente atingindo direitos adquiridos.

Se o próprio Estado faz as leis - e sempre se considerando que as leis têm uma finalidade, tendem a aperfeiçoar-se e a corrigir o que ficou falho - não se podia conceber que os governados se opusessem a uma lei nova que os prejudicasse, sendo a finalidade da lei o bem comum, a segurança da coletividade.

Assim entendia Clóvis Bevilacqua (Código Civil - Vol. I, p. 101):

"as leis políticas, entretanto, assim como as de jurisdição, de competência

e de processo aplicam-se aos atos iniciados sob o império da lei anterior, porque são de ordem pública, e os direitos, que o princípio da não retroatividade ressalva, são direitos privados, patrimoniais, ainda que ligados ao exercício de funções públicas, tais como o direito à percepção dos vencimentos do empregado vitalício".

Hoje, porém, prevalece o entendimento de Santi Romano. Pontes de Miranda por sua vez, é claro e categórico neste sentido:

"A cada passo se diz que as normas de direito público - administrativo, processual e de organização judiciária - são retroativas, ou contra elas não se podem invocar direitos adquiridos. Ora, o que em verdade acontece é que tais regras jurídicas, nos casos examinados, não precisam retroagir, nem ofender direitos adquiridos, para que incidam desde logo. O efeito que se lhes reconhece é normal, o

efeito do presente, o efeito imediato, pronto inconfundível com o efeito no passado, o efeito retroativo, que é anormal... Quer se trate de direito público, quer se trate de direito privado, a lei nova não pode ter efeitos retroativos (critério objetivo), nem ferir direitos adquiridos (critério subjetivo), conforme seja o sistema adotado, pelo legislador constituinte". (PONTES DE MIRANDA - Comentários à Constituição de 1967 com a emenda nº 1 de 1969 - Irretroeficácia das Leis - art. 153 - § 3º p. 99)

1.3 Efeito imediato da nova norma jurídica

Ainda segundo o ensinamento de Vicente Rao, "aquilo que, fundamentalmente, se deve distinguir em matéria de conflito de leis no tempo, não é a retroatividade da irretroatividade, mas a retroatividade dos efeitos imediatos da norma jurídica superveniente". (mesma obra citada - p. 367).

Os efeitos dos atos jurídicos são "às ve-

zes contínuos no tempo, de modo que pode ser dividido o tempo em que se lhes verifica a produção. Algo de lineal, em vez de punctual". Existe uma linha que vai do nascimento à extinção. Ex.: usucapião, vitaliciedade de cargos públicos (Pontes de Miranda - mesma obra citada).

Assim, quanto a fatos pendentes e seus efeitos, a parte dos mesmos que se produziu durante a lei anterior, não será atingida pela lei nova, mas a parte que se realiza na vigência da nova lei, a esta se submete.

1.4 Formação das relações jurídicas dependentes de fatos sucessivos

De tudo o que vimos parece-nos que a maior dificuldade, o problema de mais difícil solução é aquele referente aos fatos sucessivos, distantes um do outro no tempo e necessários ambos para que a relação jurídica se estabeleça e se complete.

Entendemos que a análise feita por FRIEDRICH AFFOLTER (System 25-46), citado por Pontes de Miranda como o "maior nome em direito

intertemporal" (Pontes Miranda, mesma obra acima referida, p.69) foi o germe, a luz primeira que contribuiu para a elucidação feita em seguida pelo nosso mestre.

AFFOLTER opôs "ã concepção atômica que estuda cada caso de per si, como algo distinto e independente, a concepção orgânica, que atende a ligação dos fatos de hoje aos fatos passados" (o grifo é nosso).

Este o ponto fundamental. Há fatos jurídicos que se realizam, produzem efeitos e se extinguem durante a lei antiga. Quanto a esses nenhum problema pode existir. Há ainda fatos jurídicos que nascem no passado, durante a vigência da lei antiga, começam a produzir efeitos e estes se prolongam e são surpreendidos pela lei nova. Vimos que a lei nova se aplica imediatamente a estes efeitos que se realizam sob o seu império.

E há ainda esta terceira forma, tão bem compreendida por AFFOLTER: fatos jurídicos realizados no passado ligados a fatos jurídicos realizados no presente, como partes de um "organismo jurídico".

Diz Pontes de Miranda:

"Outras relações jurídicas só se estabelecem mediante o concurso de dois fatos sucessivos, mais ou menos distantes um do outro (sucessão testamentária = testamento + morte do testador); (casamento = celebração + publicação).

"A sucessividade dos elementos - sucessividade descontínua, que se diferencia por isso mesmo, da continuidade, a que antes aludimos - põe ao vivo que há dois momentos decisivos".

....

"Enquanto a relação jurídica não se estabelece ou não se extingue, a lei nova pode intervir. É princípio que os elementos sucessivos têm cada um a sua lei, o seu momento legal, mas é decisiva a lei do último momento, que é a do último momento necessário (mesma obra citada, p. 82).

1.5 - Conclusão :

1º) - A Constituição Brasileira em seu art. 153 - § 3º veda leis retroativas (elemento objetivo) e garante o respeito ao direito adquirido (elemento subjetivo).

2º) - A Doutrina do Direito Adquirido é insuficiente para explicar todas as hipóteses de direito intertemporal. Há relações jurídicas que só se perfazem com dois fatos sucessivos descontínuos e distantes um do outro no tempo. Enquanto não se realiza o último elemento o fato não se completa e não adquire juridicidade.

2 - Fato Gerador da Obrigação Tributária

"O fato gerador é um conceito fundamental e nuclear para o estudo do direito tributário" diz Amílcar de Araújo Falcão (in Fato Gerador da Obrigação Tributária - p. 31).

Sempre nos ensinou Ruy Barbosa Nogueira que qualquer questão proposta em Direito Tributário encontra solução na análise detida e profunda dos elementos que compõem o fato gerador.

A obrigação tributária é sempre ex-lege. Temos pois duas fases: a da norma e a do fato. A hipótese de incidência é a previsão legal de um fato que, ocorrendo na vida real ou jurídica, tal como nela descrito, a ela se subsume adquirindo juridicidade.

Este fato, fato impositivo ou fato gerador para a maioria dos doutrinadores, dá nascimento à obrigação tributária de pagamento do tributo.

A hipótese de incidência é uma unidade lógica e portanto indivisível (Geraldo Ataliba em "Hipótese de incidência tributária p. 63). Mas embora una, no sentido de unidade jurídica é formada de inúmeros aspectos. Assim é vista por Alfredo Augusto Becker:

"Para a composição de uma única hipótese de incidência entram múltiplos fatos jurídicos e/ou não jurídicos que podem estar reunidos na mais diversa combinação de número e espécie".

"Na composição da hipótese de incidência há um fato que desempenha a função de núcleo e por exclusão todos os demais fatos exercem a função de elementos adjetivos. Na hipótese de incidência tributária o núcleo é o fato escolhido para base de cálculo".
(in "Teoria Geral do Direito Tributário -

rio" - item 72 - p. 238).

Existe na doutrina um consenso que nos permite considerar cinco aspectos fundamentais, embora muitos autores diverjam quanto a particularidades desses:

- a) aspecto objetivo ou material,
- b) aspecto subjetivo ou pessoal,
- c) aspecto temporal,
- d) aspecto espacial,
- e) aspecto quantitativo.

O aspecto objetivo ou material descreve - os elementos substanciais do fato, ou conjunto de fatos que dão ao tributo precisa configuração. Assim, "importar produto", "auferir - renda", "promover a circulação de mercadorias", "prestar serviços" são exemplos da materialidade dos fatos que dão ensejo à cobrança dos impostos de "importação", "renda", "circulação - de mercadorias" e "serviços de qualquer natureza".

A base de cálculo é ínsita no aspecto material. Dentre todos os componentes do fato gerador é ela o central, o fundamental, o núcleo (que confere o gênero jurídico ao tributo) em torno do qual gravitam os demais (que lhe conferem a espécie).

Tal a sua importância que não pode ser criada ou majorada a não ser em virtude de lei (Emenda Constitucional nº 1/69 - Art. 19-I e 153 § 29 - CTN - Art. 97-II-IV e § 1º). Como criação legal é critério objetivo e jurídico.

Segundo A.A. Falcão (mesma obra citada) "tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica". Sendo pois uma qualidade mensurável do elemento material tem de guardar correspondência, refletir essa materialidade, sob pena de desnaturar o tributo e estar na realidade se referindo a tributo de natureza diversa.

A base de cálculo e a alíquota - porcentagem que sobre a base se aplica na obtenção do "quantum debeatur" - constituem os elementos quantitativos, mensuráveis ou valorativos do elemento material da hipótese de incidência.

A estes assim se refere Ricardo Mariz de Oliveira (in VII Simpósio Nacional do Direito Tributário sobre Base de Cálculo - Ed. Resenha Tributária - 1982 - p. 209):

"A quantificação do tributo, isto é, o es

tabelecimento do seu "quantum debeatur", é construída através da fixação em lei, de dois fatores numéricos que se completam e se requerem mutuamente : a base de cálculo do tributo e a sua alíquota".

O aspecto pessoal relaciona o fato jurígeno a duas pessoas : o sujeito ativo, aquele a quem o tributo é devido e o sujeito passivo, aquele que deve pagá-lo. Nem sempre a lei é expressa quanto a eles. Quanto ao sujeito ativo, está sempre implícito que é aquele competente para a criação do tributo que se pretende. Assim, sujeito ativo do imposto de renda é a União, do imposto sobre operações de circulação de mercadorias, o Estado, do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o Município.

Sujeito passivo é aquele que por uma atividade sua, ou fato referente a sua pessoa, gerou a riqueza da qual o Estado pretende um quinhão. Nos exemplos acima dados pagará imposto de renda quem auferiu renda, pagará imposto sobre circulação de mercadorias, quem promoveu a sua circulação e imposto sobre serviços, quem prestou serviços.

Mas pode o legislador, por conveniência estabelecer que quem pagará o imposto seja uma pessoa diversa daquela prevista implicitamente na hipótese de incidência como o sujeito ligado ao núcleo, aquele que possui a capacidade contributiva. Ainda no exemplo dado do imposto de renda, aquele que está enquadrado no fato impositivo - o chamado destinatário legal tributário por Hector Villegas - é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A lei pode, porém, atribuir a terceiro (- sempre alguém ainda ligado ao fato como o pagador de honorários, de salários), o ônus de pagar o imposto. É o caso dos agentes de retenção e percepção que são os **S u b s t i t u t o s l e g a i s** do destinatário legal tributário do imposto de renda. Note-se que a substituição é sempre ex-lege; não pode ser implícita ou presumida (Hector Villegas - Retenção de Tributos - Agentes de retenção e percepção - Rev. Direito Tributário - nº 6, p. 68).

Os aspectos temporal e espacial são chamados "coordenadas de tempo e lugar" por Becker (mesma obra citada - p.302).

"Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e lugar".

.

"As coordenadas de tempo podem condicionar o acontecimento do núcleo e de elementos adjetivos à contemporaneidade, ex.: imposto de renda retido pela fonte pagadora do rendimento. Ou a sucessividade (natural dos acontecimentos ou segundo uma ordenação artificial), ex.: imposto de venda por contrato epistolar devido no momento de expedição da aceitação. Ou a sucessividade dentro do prazo, ex.: imposto sobre a renda percebida durante o ano civil anterior àquele em que deve ser apresentada a declaração de renda".

Finalmente as coordenadas de lugar podem determinar que todos os aspectos do fato impositivo "aconteçam" no mesmo lugar ou então que cada um se realize em um lugar distinto.

2.1. Conclusão:

Dessas breves referências a elementos que compõem o fato gerador podemos tirar essas duas conclusões:

- 1ª) Todos os aspectos que o compõem são absolutamente necessários a sua realização. Enquanto um deles não se realiza, o fato gerador não existe.

- 2ª) Pode o legislador "escolher" dentre os inúmeros elementos que compõem um fato, aqueles que serão os relevantes e que darão juridicidade à relação jurídica tributária. Como exemplos vimos : a) no aspecto subjetivo - o substituto legal; b) no aspecto temporal a "sucessividade dentro do prazo" do imposto de renda, de cômputo anual.

3 - Fato gerador do imposto de renda.

O fato gerador do imposto de renda é com-

plexivo. Baseia-se na apuração de um acréscimo patrimonial resultante de uma série de fatos, atos ou negócios econômicos ou jurídicos que se foram sucedendo no tempo. Se o legislador considerasse cada fato de per si para impor uma obrigação tributária, teríamos um imposto de renda sobre cada fato econômico considerado juridicamente relevante (é o caso do imposto de renda na fonte). Mas o legislador preferiu considerar todos esses fatos e computá-los em conjunto tendo como base o aumento de patrimônio num período. - Este aumento é a realidade que contém as diversas grandezas consistentes em parcelas de capacidade contributiva que se somaram no período de um ano (Antonio Roberto Sampaio Dória - "Da lei tributária no tempo" - p. 164).

Assim refere-se Becker (mesma obra citada, p. 302).

"É interessante observar que a realização da hipótese de incidência do imposto de renda cobrado pelo referido sistema de "ano base", somente atingirá a integralização no momento em que se extinguiu o último momento do dia 31/12 do ano base e, em consequência, a incidência de todas as re

gras jurídicas tributárias que disciplinam a quele imposto ocorrerá apenas no primeiro mo mento do dia 1º de janeiro do ano novo e logi camente somente incidirão as regras jurídi cas ainda vigentes naquele primeiro momento do dia 1º de janeiro.

Fatos econômicos potencialmente relevantes serão no cômputo juridicizados em 1º de janeiro do exercício financeiro em que o imposto é devido.

O imposto de renda da pessoa jurídica é devido a cada exercício financeiro sobre o lu cro real, arbitrado ou presumido apurado no ano civil imediatamente anterior.

"Lei aplicável em consequência é aquela vigente no momento em que o fato gerador se completa e não aquela ou aqueles vigentes du rante as fases de sua gestação ou formação" a firma Sampaio Dória na mesma obra acima cita da.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (in Fundamentos do Imposto de Renda, Editora Revista dos Tribunais, 1976) depois de se referir aos arts. 22 e

43 do Decreto-eli 5.844/43, ambos referentes à base de cálculo do imposto de renda, respectivamente pessoa física e jurídica, assim raciocina com a clareza que lhe é peculiar:

"A base da resposta está na expressão "exercício financeiro em que o imposto for devido", inserida em ambos os dispositivos.

Através dessa expressão, a lei fixa que o imposto é devido em um determinado exercício, sobre a renda ou os proventos correspondentes ao ano civil ou social anterior. De pronto ela afasta qualquer possibilidade de se considerar que o imposto seja devido ao terminar o ano civil ou social a que se refere. De fato, ela é textual ao afirmar que o imposto é devido no exercício, sobre base vinculada a período de tempo anterior.

Nesse período, mesmo no seu último instante lógico e cronológico, o imposto não é ainda devido. Ele só passa a ser devido - no exercício seguinte, conforme a própria lei declara.

A lei não diz textualmente que o imposto é devido em 1º de janeiro, mas uma tal refe

rência seria meramente redundante.

Quando ela diz que o imposto é devido em cada exercício, está dizendo, automaticamente, de forma inequívoca e iniludível, que é devido (obrigação existente) a partir do seu primeiro instante, desde o qual o fisco está intitulado a efetuar o lançamento (crédito constituído)."

E mais adiante:

"Portanto, a lei somente deveria se ocupar em fixar nominalmente a data de ocorrência do fato gerador se quisesse fazê-lo em qualquer outra data posterior ao início do exercício. Exemplificativamente, se o fato gerador devesse ocorrer no dia 1º de julho de cada exercício, a lei devê-lo-ia dizer expressamente.

Ao contrário, se o fato gerador ocorre em 1º de janeiro, a lei é suficiente dizer - que o imposto é devido no exercício, o que só pode significar que o imposto é devido a partir do primeiro dia do exercício."

Com efeito, a lei que está em vigor em 1º de janeiro determinará quais os fatos econômi

cos que serão juridicizados, quais os que não o serão (os isentos) quais as despesas, custos, amortizações permitidas, quais os acréscimos permitidos, em que porcentagem, quais as alíquotas aplicáveis, o prazo e o modo de pagamento, enfim, todos os elementos que entrarão no cômputo da base de cálculo do imposto de renda, pessoa jurídica.

3.1. - Conclusão:

Dois aspectos nos chamam a atenção no fato gerador do imposto de renda pessoa jurídica: o aspecto temporal e a base de cálculo. Em nenhum imposto é mais complexa a tarefa de determinar a base de cálculo, o lucro real, dadas as inúmeras prescrições legais a respeito e considerando-se que o resultado final é a somatória de fatos que se sucederam durante um ano inteiro - o ano base - geralmente o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano anterior àquele em que se deve apresentar a declaração.

Outro aspecto que nos chama atenção é o temporal. O legislador escolhe um único momento, aquele dia 1º de janeiro do exercício finan

ceiro, fixa-o para determinar que neste instante nasce o fato gerador. Todos os momentos anteriores são desprezados no sentido jurídico. - Relevante é o dia 1º de janeiro. A lei ou leis vigentes neste dia são as que irão regular o fato gerador do imposto.

4 - Compensação de prejuízos.

4.1. - Breve histórico

Foi a compensação de prejuízos criada pela Lei nº 154 de 25/11/47 cujo artigo 10 assim dispõe:

"A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo verificado no exercício com os lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes."

O Decreto-lei 1493 de 07/12/76 - art. 12 permitiu a compensação em 4 exercícios subsequentes e afinal - o Decreto-lei 1598 de 26/12/77 art. 64 e parágrafos, assim dispôs (RIR - Decreto 85.450 de 4 de dezembro de 1980 - art. 382 e parágrafos):

"A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes:

§ 1º - O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de apuração do lucro real, corrigido monetariamente até o balanço do período-base - em que ocorrer a compensação.

§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial em um ou mais períodos-base, à opção do contribuinte.

§ 3º - A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo."

O Estado compreendendo a dificuldade de empresas com prejuízo proporciona-lhes uma ajuda consistente na compensação deste com o lucro

real dos exercícios subsequentes, quando os houver.

Este "prejuízo" que a título de maior compreensão poderemos chamar impropriamente de "fato gerador negativo", a legislação permite que se compense quando da existência de "fato gerador positivo" futuro.

Passemos a análise desta figura jurídica:

4.2. - Análise da hipótese de incidência - da "compensação de prejuízos".

Como vimos, assim dispõe a hipótese de incidência da Lei da "compensação de prejuízos": (Decreto-lei 1598/77).

"Art. 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o ^{d)}prejuízo apurado em um período base com o ^{e)}lucro real determinado nos ^{f)}quatro períodos base subsequentes."

Analisemos por parte o preceito:

a) "pessoa jurídica" - somente a pessoa jurídica tal como concebida pela legisla-

ção do imposto de renda é o sujeito passivo da figura da compensação;

- b) "poderã" - dizendo "poderã" a lei está concedendo uma faculdade. Fica a critério da pessoa jurídica utilizar ou não esta concessão;
- c) "compensar ..." - está se referindo a uma "compensação". Está supondo a existência de duas grandezas da mesma natureza e que por isso mesmo podem se contrabalançar;
- d) "o prejuízo, apurado em um período base ..." Este "prejuízo" é a primeira - grandeza, prevista pela lei que dará ensejo à compensação. A quantificação será determinada pela lei em vigor à época em que o prejuízo se verificou, ou seja, a lei vigente no exercício em que o prejuízo ocorreu.

Neste momento, não nasce nenhum direito de compensação para o sujeito passivo. Este tem apenas uma expectativa de direito ou faculdade legal com a concretização na vida real do pri

meiro elemento previsto na hipótese legal da fi gura "compensação de prejuízo". (Tanto isto é verdade que se o sujeito passivo tiver um pre juízo de 100, a compensação do valor 100 depende de o lucro real que aparecer no futuro ser igual ou maior do que 100. Caso o lucro real seja 50, só será compensada a metade dos prejuí zos e caso o lucro real seja igual a zero, o prejuízo ficará incompensável). A norma porém não incide, não adquire eficácia. Ela só incidirá quando ocorrer o segundo elemento, "o lu cro real", necessário, fatal para que a relação ju rídico-tributária se instale.

- e) "com o lucro real" - esta é a segunda grandeza prevista pela lei como necessária para que ele incida. Quem diz "lucro real", diz "base de cálculo" do imposto de renda, pessoa jurídica. E esta ocorre em 01/01 do exercício em que o imposto é devido ou seria de vi do;

- f) "determinado nos quatro períodos sub sequentes" - observe-se que não esta mos diante de um prazo decadencial. Na decadência o direito nasce e permanece

durante um prazo inexorável (que não admite suspensões ou interrupções) e depois se extingue. Existe uma linha, sem interrupção, entre o momento do nascimento e a morte do direito.

Não é o que acontece na "compensação de prejuízo". Quando ocorre o prejuízo nenhum direito nasce. Como dissemos acima, o que existe é uma expectativa de direito. Deve-se aguardar a ocorrência de um fato futuro e quando este ocorrer, aí sim incidirá a lei, abrangendo os dois fatos previstos na hipótese legal. Neste segundo momento é que se dá o nascimento do direito.

O prazo decadencial começa a correr a partir do momento em que o direito nasce. Na compensação de prejuízos, a simples verificação de prejuízo em determinado exercício não dá nascimento a nenhum direito. Não havendo direito, não corre nenhum prazo.

O que a Lei prevê, no caso objeto de análise, são dois fatos distantes e descontínuos no tempo e que entre este medeio o tempo de no mínimo um ano e no máximo quatro anos.

A constatação de que não estamos diante de um prazo em curso é fundamental. Uma nova lei sobre compensação que preveja em sua hipótese de incidência um prazo menor ou maior (do que quatro) estará "criando" um outro prazo e não "alterando" o já existente. Esta "aparente alteração" de prazo não é mais que o alargamento da distância de dois pontos no tempo e, repetimos, dois pontos descontínuos.

Consequentemente, as regras de aumento ou diminuição de prazo em curso não deverão ser aplicadas à figura que ora examinamos.

4.3. - Aplicação à "compensação de prejuízos" das conclusões:

- a) de direito intertemporal;
- b) do fato gerador;
- c) do fato gerador do imposto de renda - momento em que se realiza e a lei aplicável.

a) de direito intertemporal:

O caso que ora analisamos é justamente a quele em que a formação da relação jurídica de pende de dois fatos que se sucedem no tempo, dis tantes um do outro e descontínuos, que descrevemos no tópico 1.4 deste trabalho.

Prevê a figura da compensação a existên cia de um prejuízo, ocorrido em um exercício e o lucro real existente em outro, distante do 1º até quatro exercícios.

Momento decisivo é aquele em que aparece no mundo fenomênico este segundo e último ele mentos. Ele é o elemento necessário, fatal para que a regra incida. Consequentemente é a lei vi gente ao tempo deste segundo elemento que é a de cisiva, a que incide, a que dá eficácia ao ato. É neste momento que a relação prevista na hipótese legal se juridiciza, se torna relação jurí dica. Se então dentro dos quatro exercícios se guintes à ocorrência do prejuízo não houver lucro real, aquela faculdade legal, surgida com a realização do prejuízo, é abortada, não chega a nascer para a realidade jurídica.

b) do fato gerador:

O fato gerador, embora unidade lógica jurídica, é composto de diversos aspectos: material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo. Esses aspectos mantêm entre si um relacionamento de essência e adequação e consequentemente a estrutura lógica do fato que se tem em vista juridicizar. Isso quer dizer que deve haver uma conexão lógica entre estes elementos. Assim, no imposto de renda cujo elemento material é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda não poderia o legislador eleger para base de cálculo o preço de importação de um produto, como também não poderia determinar que o sujeito passivo seja o importador da mercadoria, sob pena de estar na realidade se referindo a outro tributo.

Embora deva ser mantida a coerência e conexão dos elementos, isto é, exista limitação lógica para a criação do legislador, mesmo assim tem ele a sua escolha um feixe de fatos da vida real que ele pode juridicizar ou não.

Uma vez porém feita a escolha, cria-se uma figura jurídica à qual os fatos se submetem.

Criada a hipótese de incidência é este objeto - de análise e compreensão de seus elementos formadores. Uma vez acontecidos na vida real to dos os aspectos explícitos e implícitos no pensamento lógico, a regra incide. Enquanto um só não se realizar, a lei fica em suspenso e não atingirá os outros fatos já acontecidos que permanecerão meros fatos de um mundo fenomenológico.

O lucro real é a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica. Se não há lucro real não há imposto de renda.

A figura da "compensação de prejuízo" para se realizar necessita também que ocorra este elemento "lucro real" para que o prejuízo possa ser compensado por ele. Caso não haja lucro real a figura não nasce.

É pois a figura da compensação de prejuízo elemento negativo na formação da base de cálculo do imposto de renda, pessoa jurídica.

- c) do fato gerador do imposto de renda - pessoa jurídica - momento em que se realiza a lei aplicável:

Vimos no item 3 acima que o aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda pessoa jurídica se realiza em 01/01 do exercício financeiro em que o imposto é devido ou seria devido.

A lei vigente neste dia determinará quais as grandezas positivas e negativas que entrarão na formação de sua base de cálculo.

Dentre as grandezas negativas está o "prejuízo" verificado em um ou mais exercícios anteriores (até quatro), grandeza que irá alterar a base de cálculo, reduzindo-lhe o valor ou até mesmo anulando-o.

A lei em vigor em 1º de janeiro poderá em tese:

- a) permitir a compensação;
- b) não permitir a compensação;
- c) dividir o prejuízo (calculado de acordo com a lei do período em que incorreu) em duas ou mais partes e considerar apenas uma parte dedutível;

- d) multiplicar o prejuízo por dois ou mais considerando a alta taxa inflacionária;
- e) impor ou excluir condições para compensação;
- f) permitir ou proibir a correção monetária do valor de compensação.

Exemplo do que afirmamos é o que veio dispor o Decreto-lei 1598/77, art. 64, § 1º, que permitiu a correção monetária do valor do prejuízo compensável e ao mesmo tempo eliminou a condição existente em lei anterior, em que só poderia haver a compensação quando não houvesse reservas ou lucros acumulados.

5 - Doutrina e Jurisprudência Administrativa

No mesmo sentido, a Jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara (Acordãos 101-73.222, 101-74.113 e 101-75.001 entre outros), confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão CSRF/01-0417 ("Câmara Superior de Recursos Fiscais - IR - Jurisprudência 1.2-20", p. 5538), "verbis":

"... conclui que a constituição do direito à compensação rege-se pela norma vigente no exercício de apuração do prejuízo e o uso da faculdade da compensação é disciplinado pela legislação vigente na data do efetivo exercício da compensação, dado que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo, correspondendo a uma forma de pagamento e não de geração de direito, tendo o Relator do Acórdão nº 101 74.113, de 10.02.83, consignado em seu voto:

"A nosso ver, a compensação de prejuízos deve reger-se por dois princípios: 1º) a constituição do direito a compensação (montante a compensar) rege-se pela norma vigente no exercício a se refere a avertida compensação; 2º) o uso da faculdade da compensação é disciplinada pela legislação vigente na data do fato gerador do tributo a calcular, ou seja, no efetivo exercício da compensação, dado que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo.

Esta, sem dúvida, é a única interpretação que se amolda à regra do art. 144 do CTN e também do art. 6º da Lei de Introdução

ao Código Civil e ainda à reiterada interpretação da própria Administração Tributária, somente alterada, data venia, sem maiores considerações, quando da publicação do Parecer Normativo nº 41, de 1978. Que o direito à compensação é regido pela legislação do exercício em que é apurado não há qualquer controvérsia ... "

É também o pensamento do jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA quando ao comentar a compensação de prejuízos, em sua obra "IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOAS JURÍDICAS", Vol. II, JUSTEC - Editora Ltda. - 1979, escreve à pág. 855/856:

"Para reduzir o risco dessas interpretações, o DL n. 1598/77 regulou a compensação de modo mais pormenorizado no artigo 64 e seus parágrafos e dispôs sobre sua vigência a partir de 1º de janeiro de 1978.

Como esse decreto-lei regulou a compensação de modo mais favorável aos contribuintes a CST, no PN n. 41/78, passou a sustentar princípio exatamente oposto ao adotado no PN n. 111/75, declarando que "os prejuízos anteriormente ao período-base -

relativo ao exercício financeiro de 1978... permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época da sua apuração". Esta afirmação não é fundamentada em nenhum dispositivo legal nem justificada, afirmando-se, simplesmente, que os prejuízos anteriores ao exercício financeiro de 1977, somente poderiam ser compensados durante três exercícios e desde que não existissem fundos de reserva ou lucros suspensos; que o prejuízo relativo ao exercício financeiro de 1977 deve ser apurado segundo o DL 1493/76, e que somente os prejuízos apurados a partir do período-base relativo ao exercício financeiro de 1978 estão sujeitos ao regime do DL 1598/77.

Essa tese é incompatível com o disposto no artigo 144 do CTN, segundo o qual o lançamento rege-se pela lei vigente, na data da ocorrência do fato gerador, e contradiz o princípio fundamental na aplicação do imposto - tradicionalmente sustentado pelo Poder Executivo ao defender a aplicação retroativa das inovações na legislação do imposto - de que o imposto é devido em cada exercício financeiro da

União de acordo com a legislação em vigor nesse exercício, e não no ano-base.

O PN-CST n. 41/78 pretende que esse princípio somente se aplica quando a lei nova agrava o imposto ou cria condições de tributação menos favoráveis ao contribuinte: se a nova lei contém norma sobre a determinação da base de cálculo que é mais vantajosa para o contribuinte, somente teria aplicação a fatos futuros. Haveria, portanto "direito adquirido da União" de aplicar a legislação do imposto com base em normas legais revogadas, desde que mais onerosas para o contribuinte do que a lei nova.

O direito do contribuinte à compensação de prejuízo rege-se pela lei em vigor no exercício financeiro em que o imposto é devido, e não por leis revogadas que se acham em vigor quando o prejuízo foi apurado na sua contabilidade. As normas da Lei n. 154/47 e do DL n. 1493/76 sobre compensação de prejuízos acham-se revogadas desde a entrada em vigor do DL 1598/77 e não podem ser invocadas para restringir o regime legal de compensação de prejuízos instituído por este Decreto-lei." (o grifo é nosso)

É ainda a opinião de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, em seu livro "FUNDAMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA", Editora Revista dos Tribunais, 1976, - quando diz à pág. 231, a propósito da compensação de prejuízos:

"Mas não é válido este fundamento, já que o direito adquirido em matéria de fato gerador e base de cálculo somente ocorre na data do fato gerador e de acordo com a lei então vigente.

Destarte, se até o terceiro exercício subsequente uma nova lei vier a proibir a compensação, o saldo não compensado até o exercício anterior não poderá mais ser recuperado e não se poderá alegar direito adquirido, independentemente da existência ou não de reservas ou lucros suspensos."

Outrossim, o assunto ficou amplamente analisado na crítica de RICARDO MARIZ ao Parecer Normativo CST n. 41/78, inserida na RT Informa 202/134, da qual citamos:

"Ora, a compensação de prejuízos é item de apuração da base de cálculo do impos

to.

Logo, ela se regula exclusivamente pela lei vigente no exercício em que se procede a compensação.

Por esta razão, qualquer modificação, para onerar ou diminuir a tributação, em relação à lei que vigia no exercício em que o prejuízo foi formado, afeta necessariamente o cálculo.

É por esta mesma razão que despesas incorridas no período, durante o qual a lei as declarava dedutíveis, podem deixar de sê-lo por lei nova publicada até 31 de dezembro anterior ao exercício em que o imposto é devido. Ou, ao contrário, as receitas auferidas num momento em que não eram declaradas tributáveis, podem passar a sê-lo pelo advento de lei nova.

Assim sendo, não existe um direito adquirido à compensação de prejuízo, ou à dedução de despesa, ou à não tributação de rendimento, a não ser em 1º de janeiro de cada exercício, de acordo com a lei então vigente, e, com relação ao imposto desse exercício. Por tal motivo, a quantificação desse imposto rege-se "in totum" pela lei vigente no próprio exercício."

6 - Conclusão:

A figura da compensação de prejuízos é grandeza negativa da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica (tal como previsto no art. 64 do Decreto-lei 1598/77).

Aplica-se-lhe pois a legislação publicada até 31 de dezembro do ano base, que está em vigor em 1º de janeiro do exercício financeiro em que o imposto é devido.

No momento em que se realiza o lucro real (01/01) indagar-se-á:

1 - É permitida a compensação de prejuízos?

- Sim.

2 - Quantos exercícios (em que houve prejuízos) podem ser compensados?

- Quatro (ou três, ou seis).

Deste momento é feita uma contagem regressiva para trás, até encontrar o prejuízo em um dos quatro exercícios anteriores em que se permite a compensação.

Era o que tínhamos a relatar.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO

Advogada em São Paulo
Participante da Mesa
de Debates do IBDT

Este trabalho foi
discutido com RICARDO
MARIZ DE OLIVEIRA

BIBLIOGRAFIA:

"O Direito e a Vida dos Direitos" - Vicente Rao (vo. I - Tomo III).

"Comentários ao Código Civil" - Clóvis Bevilacqua (vol. I - 1940).

"Direito Intertemporal ou Teoria da Retroatividade das Leis" - Carlos Maximiliano - 2ª Edição - 1955.

"Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969" - Pontes de Miranda - Tomo V - Editora Revista dos Tribunais - 1971.

"Fato Gerador da Obrigação Tributária", Amílcar de Araújo Falcão - Editora Revista dos Tribunais - 4ª Edição - 1977.

"Direito Financeiro" - "Curso de Direito Tributário" - Ruy Barbosa Nogueira - 2ª Edição José Bushatsky.

"Hipótese de Incidência Tributária" - Geraldo Ataliba - Editora Revista dos Tribunais - 1973.

"Teoria Geral do Direito Tributário" - Al
fredo Augusto Becker - Saraiva - 2ª edição -
1972.

"VII Simpósio Nacional de Direito Tributári
o Sobre Base de Cálculo" - Editora Resenha Tri
butária - Ricardo Mariz de Oliveira - 1982.

"Retenção de Tributos - Agentes de Reten-
ção e Percepção" - Hector Villegas - Revista de
Direito Tributário - nº 6 - p. 68.

"Da Lei Tributária no Tempo" - Antonio Ro
berto Sampaio Dória - 1968.

"Direito Intertemporal" - Wilson de Souza
Campos Batalha - Forense - 1980.