

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO IMPOSTO DE RENDA E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LIMITAÇÃO DE 30%. MEDIDA PROVISÓRIA N. 812/94. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95**

*Lúcia Valle Figueiredo(\*)*

*MP n. 812/94. Compensação de prejuízos fiscais do Imposto de Renda e de bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o lucro. Limitação de 30%. Princípios da anterioridade, da publicidade e do direito adquirido.*

Questiona-se a legalidade da limitação de 30% imposta pela Lei n. 8.981/95 à dedução dos prejuízos para efeitos de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

1. Discute-se a revogação do art. 12 da Lei n. 8.541/92 pelo art. 117 da Lei n. 8.981/95, que resultou da conversão da Medida Provisória n. 812, publicada em 31 de dezembro de 1994.

Reproduzimos, para clareza, as disposições:

“Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários subsequentes ao ano da apuração.

.....  
Art. 117. Revogam-se as disposições em contrário, e, especificamente:

I — os artigos 12 e 21, e o parágrafo único do artigo 42 da Lei n. 8.541, de 23 de dezembro de 1992.”

---

(\*) Professora Titular de Direito Administrativo. Professora de Direito Urbanístico e Ambiental no curso de Pós-Graduação da PUC-SP. Juíza do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

## Compensação de Prejuízos Fiscais do Imposto de Renda

---

De seu turno, novas disposições passaram a reger a matéria, os arts. 42 (Imposto de Renda) e 58 (contribuição social) da Medida Provisória n. 812/94.

Citamo-los:

“Art. 42 — A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, poderá ser reduzido 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-calendário subseqüentes.

.....  
Art. 58 — Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.”

1.1. Verifica-se, pois, que a dedução dos prejuízos para a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda foi visceralmente alterada posto que houve a limitação de 30%, diferindo-se a compensação do excedente para os exercícios subseqüentes, hipótese bastante assemelhada, no que se refere ao diferimento, à da Lei n. 8.200/91, objeto de arguição de inconstitucionalidade levada ao Plenário do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que a pronunciou na REOMS de Registro n. 94.03.47561-7, por maioria de votos, em 28 de setembro de 1995.

2. Para o deslinde da questão posta *sub judice* é mister responder a algumas indagações, que dizem respeito ao princípio da anterioridade, do direito adquirido e da publicidade da lei.

Passamos, pois, à primeira indagação, tal seja:

2.1. Respeitou o princípio da anterioridade a MP n. 812/94, convertida na Lei n. 8.981/95?

Como sói acontecer, ao apagar das luzes de 1994, resolve o Governo fazer açadamente modificações fiscais, que deveriam entrar em vigor já nos albores de 1995.

E, também, como sói acontecer, a MP n. 812/94, atropeladamente editada, foi dada à publicação, sem que, todavia, tivesse havido publicidade em tempo hábil.

2.1.1. Antes de enfrentar o tema não posso deixar de tecer algumas considerações, ainda que sumárias, sobre a medida provisória, que já começa a incomodar o próprio Legislativo.

Inserida a medida provisória no art. 62 da Constituição da República excepcional, *si et in quantum vige*, o princípio da legalidade.

Protende e pode obrigar executoriamente, se nascida dentro de seu confinamento constitucional. É dizer, deve respeitar seus pressupostos: relevância e urgência. Ademais disso, claro está que não poderá, dado seu regime jurídico, dispor sobre algumas matérias.

Também não podem, as medidas provisórias, criar empréstimos compulsórios, pois submetidos, estes, à lei complementar.

Conclui Roque Carraza, em linha de argumentação séria e irretorquível, que a medida provisória não pode criar ou aumentar tributos. Traz também a contexto Misabel Derzi, em seu "Medidas Provisórias — sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos" (RDT, v. 45/130-142).

Atente-se ainda que para edição válida de medidas provisórias deverão estar presentes seus pressupostos, *ambos conjuntamente*. E não é o que acontece.

3. A segunda indagação é a atinente à publicidade.

Publicada foi a medida, o que foi largamente divulgado, ou, melhor dizendo, estampada no *Diário Oficial* sem que, porém, houvesse circulação do jornal, o que equivaleria a não estar em vigor antes do exercício de 1995.

Ora, sabemos que diferem *promulgação e publicidade*. A promulgação da lei diz com sua perfeição. Atesta-se a existência da lei nos termos do ordenamento jurídico. Todavia, é a *publicidade* que traz *eficácia* à lei, portanto, com *promulgação* não se confunde.

Parece curial que se a finalidade da publicidade é tornar a lei conhecida para obrigar (nos termos do art. 3º da LICC, ninguém pode ignorar desconhecimento da lei) claro está que a MP n. 812/94, 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.

A publicidade não é requisito apenas formal. É substancial. É a garantia do conhecimento presumido, a certidão de batismo da obrigatoriedade da lei. Publicidade, no sentido semântico da palavra, visa a tornar pública a lei, a dar conhecimento a todos, ainda que conhecimento presumido. Veja-se sobre a vigência da lei, Osvaldo Aranha Bandeira de Mello, *Princípios de Direito Administrativo*, v. I, p. 245, como também José de Oliveira Ascensão, *O Direito. Introdução e Teoria Geral. Uma Perspectiva Luso-Brasileira*, Coimbra, Almedina, 1991, pp. 272/274. Este último afirma que, hoje em dia, a publicação condiciona mesmo a vigência da lei. E, ainda que divulgá-las amplamente pela imprensa, rádio ou televisão não será suficiente. Diz, mais ainda, que freqüentemente "a data inserta no jornal oficial não coincide com aquela em que é este efetivamente distribuído." Inclusive cita acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Português nesse sentido.

Assevera, também, que normalmente são coincidentes as datas da publicação e da distribuição, porém esta será apenas uma presunção.

*Giannini*, ao tratar da eficácia dos atos administrativos, afirma que a noção dos atos receptivos são da Teoria Geral do Direito. E nós, sem sombra de dúvida, estamos diante de atos desse tipo.

Celso Antônio Bandeira de Mello (*Ato Administrativo e Direito dos Administrados*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 45/56), em longas páginas sobre quando o ato obriga em direito, conclui que: “um comportamento só adquire a qualidade de ato jurídico quando cumpre aquilo que é o mínimo para ressoar juridicamente a saber: chegar ao (ou aos) destinatário(s), transpondo o plano pessoal do agente para ingressar no plano social”. E, a final, acolhe o critério da recepção do ato, “entendendo, como tal, *sua transmissão efetivamente concluída na forma do direito*” (grifos do autor).

Embora o ilustre autor esteja a se referir ao ato administrativo, ao desencadear da eficácia dos atos administrativos, todo estudo efetuado é do ângulo da teoria geral do direito, como, aliás, não poderia deixar de ser. Por isso, *em tudo e por tudo, aplicável à hipótese que se examina*.

4. Todavia, se assim não se entender, passo ao exame específico da afronta ao art. 6º da Lei de Introdução.

Estava previsto no art. 12 da Lei n. 8.541/92, já transcrito, que os prejuízos dos exercícios anteriores poderiam ser compensados com o lucro real em até quatro anos-calendários subseqüentes ao ano de apuração.

Portanto, permitia expressamente a lei anterior, utilizando-se da sistemática antiga do Imposto de Renda, que os prejuízos de exercícios anteriores fossem abatidos do lucro real da base de cálculo, possibilitando, assim, que, na verdade, não fosse tributado o capital, porém efetivamente o lucro.

Tal proceder encontrava-se na mais absoluta consonância com a Lei das S/A que determina seja computado o prejuízo de anos anteriores antes de ser calculado o lucro para fim de distribuição aos sócios. Confirmam-se:

“Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda.

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto no art. 201.

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.''

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

E, a esse propósito, é bom que se traga a contexto a festejada Maria Helena Diniz, que, em seu livro *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada*, p. 180, averba acerca do ato jurídico perfeito (art. 6º da LICC).

Acresce, ainda, dizemos nós, que a proteção ao *ato jurídico perfeito*, ao direito adquirido e à impossibilidade de retroatividade tem, no Brasil, ampla proteção, constituindo-se mesmo em cerne fixo da Constituição, *ex vi* dos arts. 5º, inciso XXXVI e 60, § 4º, inciso IV.

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

Se não fora assim, o direito, ao invés de representar *segurança e certeza*, seria aleatório, a depender do Executivo e do Legislativo, uma vez que a medida provisória (ato do Executivo) converteu-se em lei.

A este propósito, da impossibilidade de retroatividade de norma posterior, convém mencionar os ensinamentos dos Ministros Moreira Alves, Carlos Velloso e Celso de Mello, quando dos votos proferidos na ADIn n. 493/0-DF, julgada pelo Pleno do STF em 25 de junho de 1992, ementa de acórdão publicada no *DJ* de 04/09/92, p. 14.089.

5. Ainda, forcejando na exegética das situações já prontas para o desfrute e a impossibilidade de lei nova apanhar situação já adquirida, porém ainda não totalmente desfrutada, escutem-se as lições de Alberto Xavier, quando aborda os graus de retroatividade das leis.

Diz Xavier, distinguindo a retroatividade de 1º grau da retroatividade de 2º grau:

“.....  
Na retroatividade de 2º grau (que uns designam por retroatividade im-  
perfeita ou imprópria), o fato também se verificou ao abrigo da lei anti-  
ga, aproximando-se por isso da retroatividade do 1º grau. Mas desta se dis-  
tingue *porque seus efeitos não se esgotaram por inteiro* à sombra da lei  
velha, antes continuam a produzir-se no domínio temporal da aplicação da  
lei nova.

.....  
(in *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 197).

A Lei é, pois, retroativa, especificamente retroatividade de 2º grau, na classificação exposta, pois o desfrute da compensação do prejuízo para abater a base de cálculo, encontrava-se, ainda, pendente.

6. Retornando à linha de raciocínio. A ofensa, também não se restringe só aos princípios expressos, *mas aos princípios implícitos de qualquer ordenamento que se pretenda jurídico.*

Assim, *certeza e segurança jurídicas, lealdade da Administração, boa-fé, etc.*, são todos princípios imanentes.

*Bobbio* a eles se refere (certeza e segurança jurídicas) como princípios indispensáveis a caracterizar qualquer ordenamento jurídico (*Norberto Bobbio, Studi per una Teoria Generale del Diritto*, p. 26).

Demais disso, o princípio da lealdade há também de ser invocado. Vejam-se os pensamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

“.....

Ora, a prática constitucional encerra uma sólida promessa de segurança jurídica — a ser observada pelo legislador e pela administração, e garantida pelo Judiciário — ou torna-se ridículo e descabido falar-se em Constituição neste País.

.....

Para ser válida a lei brasileira, há de ser abstrata, isonômica, impessoal, genérica e *irretroativa* (quando crie ou agrave encargos, ônus, múnus). (grifamos).

.....

*Ora, tudo isso engendra um clima radicalmente avesso à surpresa.*

O Estado não surpreende seus cidadãos: não adota decisões inopinadas que os aflijam. A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional.” (grifos do autor, em Parecer sobre Imposto de Renda e Anterioridade Tributária, *RDT*, v. 27/28, p. 51).

Verifica-se que a ofensa não foi apenas aos princípios tributários da anterioridade, da irretroatividade (exceto da lei mais benigna, art. 106), mas também aos princípios vetores de todo ordenamento jurídico ou que assim pretenda ser, à lealdade, certeza e segurança jurídica.

Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1985, pp. 72/73, dissertou acerca do princípio da certeza do direito com o rigor científico que lhe é peculiar, averbando sua importância como sobreprincípio jurídico.

Portanto, nada mais precisa ser dito para mostrar que a Lei n. 8.981/95 não respeitou os aludidos princípios para aqueles que já tinham adquirido direito ao desfrute da dedução de prejuízos da base de cálculo do Imposto de Renda e, por consequência, da Contribuição sobre o Lucro.