

## IMPOSTO DE RENDA — LUCRO DA PESSOA JURÍDICA — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

*Determinação da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro da pessoa jurídica. Inconstitucionalidade das normas legais que limitam a compensação de prejuízos de exercícios anteriores.*

### CONSULTA

COMPANHIA contribuinte do imposto de renda expõe que a Lei nº 8.981/95 alterou a legislação tributária então em vigor ao criar, no dispositivo a seguir transcrito, limitação à

compensação de prejuízos de exercícios anteriores para efeito de determinar o lucro real que constitui a base de cálculo do imposto de renda:

“Art. 42 — A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real,

20 Vitorio Cassone explica: “A obrigatoriedade imposta pelo governo federal às emissoras de rádio deve ser pelo menos repensada, porque na verdade não nos parece que a Lei das Leis dê oportunidade a tal veiculação obrigatória” (em artigo publicado em o Estado de São Paulo).

21 Em livro de minha coordenação, intitulado “Ação Declaratória de Constitucionalidade”, em que escreveram Ana Maria Scartezzini, Arnoldo Wald, Celso Ribeiro Bastos, Edvaldo Brito, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar Ferreira Mendes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Rogério Cruz e Tucci, Marcelo Figueiredo, João Carlos Moreira Alves, Néri da Silveira, Octávio Gallotti, Paulo Brossard, Carlos Mário Velloso, Marco Aurélio de Mello, Ilmar Galvão e Francisco Rezek (Ed. Saraiva, 3a. tiragem, 1993), procuro mostrar que o controle concentrado de constitucionalidade é a principal forma pela qual a Suprema Corte se torna a guardiã da Constituição

o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, 30%.

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.”

E formula o seguinte quesito: é válida a norma do artigo 42 da Lei nº 8.981/95 que, para efeito de determinar o lucro real que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, limita a 30% a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores?

## PARECER

### 1.00 — LIMITAÇÕES DA LEI ORDINÁRIA SOBRE IMPOSTO DE RENDA

1. A competência para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, que a Constituição atribui à União Federal (art. 153, III), compreende a de legislar sobre o tributo, ressalvadas as limitações contidas na própria Constituição e observado o disposto no Código Tributário Nacional (art. 6º).

As limitações constitucionais que interessam a resposta ao quesito da consulta são as seguintes:

a) o § 1º do artigo 145 dispõe que:

“§ 1º — Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

b) o item II do artigo 150 veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

“II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em

razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

c) a dicotomia patrimônio-renda, como conceitos distintos, implícita nos dispositivos que distribuem o poder tributário entre a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios, e constante do § 1º do artigo 145, das alíneas a e c do item VI do artigo 150 e dos §§ 2º, 3º e 4º do mesmo artigo;

d) o artigo 146 estabelece que cabe à lei complementar:

“II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar:

III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...).”

2. A lei complementar prevista nos itens II e III do artigo 146 da Constituição é o Código Tributário Nacional (“CTN”, Lei nº 5.172, de 25.10.66), que contém os seguintes dispositivos sobre o imposto de renda:

“Art. 43 — O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos;

II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44 — A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45 — Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

3. Para serem válidas, as normas da lei ordinária sobre fato gerador e base de cálculo das incidências do imposto de renda devem ser construídas e interpretadas de modo compatível com a discriminação constitucional de competências tributárias e com os artigos 43 e 44 do CTN. A lei ordinária pode excluir da incidência ou isentar do imposto espécies de renda abrangidas pelo conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”, mas não pode submeter ao imposto o que não se compreende nesse conceito; e cabe ao Poder Judiciário verificar a conformidade de cada norma da lei ordinária com o regime tributário constitucional, tal como explicitado pelo CTN.

Essa a interpretação adotada em 03.10.78 pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, sendo Relator o Ministro THOMPSON FLORES, que considerou como exegese verdadeira do artigo 43 do CTN o seguinte trecho do voto do Ministro OSWALDO TRIGUEIRO proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758-GB (“Revista Trimestral de Jurisprudência”, vol. 66, p. 140):

“Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o imposto de Renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência do imposto de importação sobre mercadoria que não entrou no País nem o de exportação sobre produtos que daqui não saíam.

Dir-se-á que a lei pode alterar a definição de qualquer imposto, como pode, para fazê-lo, recorrer ao expediente das ficções jurídicas. No caso, porém, esse argumento não tem préstimo, porque estamos diante de um conceito da Constituição, explicitado pelo Código Tributário Nacional.”

4. Para formar juízo sobre a validade do artigo 42 da Lei nº 8.981/95, que limita a compensação de prejuízos na determinação da base de cálculo do imposto das pessoas jurídicas, é indispensável, portanto, verificar se o lucro real determinado segundo a norma

desse dispositivo legal constitui, segundo a Constituição e o CTN, “renda e proventos de qualquer natureza.”

## 2.00 — DEFINIÇÃO DO OBJETO DO IMPOSTO PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 2.01 — Renda e Proventos de Qualquer Natureza

5. A expressão “renda e proventos de qualquer natureza” surgiu na Constituição de 1934 e foi reproduzida, sem modificação, nas Constituições subsequentes, e pode ser explicada pelas opiniões, divulgadas no princípio da década de 1930, contra a incidência do imposto sobre pensões: o objetivo da Constituição de 1934 foi tornar inquestionável que a lei ordinária pode submeter ao imposto as transferências de renda.

A redação, que se justifica por esse objetivo prático, implica tratar “renda” e “provento” como conceitos distintos, embora na acepção usual provento seja espécie do gênero “renda”.

### 2.02 — Renda e Patrimônio

6. No sentido mais genérico, a palavra “renda” significa “ganho derivado de atividade econômica” — noção que compreende diversos conceitos, alguns econômicos e outros financeiros, e muitas foram as definições de renda propostas no direito tributário e nas finanças públicas, mas as principais concepções de renda tributável podem ser agrupadas em duas grandes classes: (a) as que a concebem como um fluxo de satisfações, serviços, valor financeiro ou riqueza, e (b) as que a definem como acréscimo de riqueza, de valor financeiro ou patrimonial.

7. Essas concepções têm em comum, todavia, o reconhecimento de que renda é algo essencialmente distinto do capital (ou patrimônio). Os que a consideram como fluxo de riqueza ou valor financeiro durante determi-

nado período a opção ao capital, como estoque de riqueza ou valor financeiro em determinado momento; e os que a concebem como acréscimo patrimonial também enfatizam a distinção, ao defini-la como a diferença entre o estoque de capital no início e no fim do período somado à quantidade de renda consumida.

A distinção entre renda e capital (ou patrimônio), como objetos distintos de tributação, constitui um dos referenciais básicos do nosso sistema constitucional de repartição do poder tributário. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional em vigor, distribuiu o poder de impor impostos classificando-os, segundo o objeto, em sobre (a) o comércio exterior, (b) o patrimônio e a renda, e (c) a produção e a circulação, além dos (d) especiais. A Constituição de 1967, a Emenda nº 1 de 1969 e a Constituição de 1988 voltaram à redação das Constituições anteriores, listando os impostos de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, mas a disposição das normas na Emenda Constitucional nº 18 continua a constar do CTN: o Capítulo III do Título III, que compreende as normas sobre o imposto de renda, é intitulado “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”.

A oposição do patrimônio à renda continua também nos dispositivos da Constituição que regulam as imunidades tributárias (art. 150, VI, *a e c*).

É incompatível com a Constituição, portanto, a lei ordinária que define o fato gerador ou a base de cálculo do imposto de renda, quer genericamente, quer em determinada incidência, de modo a fazer o tributo incidir sobre o que é parte do estoque de capital do patrimônio, e não ganho originário da atividade econômica que cresce a esse estoque.

### 2.03 — O Artigo 43 do CTN

8. Para aplicar a Constituição e verificar a validade das leis ordinárias o que importa não é qualquer conceito doutrinário de renda, e sim as normas do CTN.

O artigo 43 do CTN não contém definição de “renda” em termos de gênero e diferença específica, mas delimita o objeto do imposto estabelecendo os significados com que as expressões constitucionais “renda” e “proventos” devem ser entendidas pelo legislador ordinário e pelo intérprete da Constituição.

O item I do artigo dispõe que por “renda” se entende “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, que é a definição de “rendimento” tradicional na legislação ordinária do imposto; e o item II prescreve que a expressão “proventos de qualquer natureza” deve ser entendida como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, não obstante a palavra “provento” ser empregada com os sentidos de proveito, vencimento ou pensão.

9. A redação do item II fundamenta a conclusão de que, para o CTN, a característica comum de “renda” e “proventos de qualquer natureza” é o fato de constituírem “acréscimos patrimoniais”: ao definir os proventos como “acréscimos patrimoniais *não compreendidos no inciso anterior*”, implicitamente considera “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” como acréscimo patrimonial. Essa conclusão justifica-se ainda porque — como se verá adiante — os fluxos de renda causam acréscimo patrimonial e os acréscimos patrimoniais têm origem em fluxos financeiros.

Os dois itens do artigo 43 podem ser reduzidos à definição de “renda ou provento de qualquer natureza” como “acréscimo patrimonial”, mas os redatores do CTN preferiram reunir nesses dispositivos as duas noções de renda tributável — como fluxo e como acréscimo patrimonial.

### 2.04 — Renda-Fluxo

10. O item I do artigo 43 do CTN reproduz a definição de “rendimento bruto” constante desde as primeiras leis sobre Imposto de Renda, a saber:

“Constitui rendimento bruto em cada cédula os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.”

*O Regulamento do Imposto de 1926 (Decreto nº 17.390, de 26.07.26, art. 22) já adotava essa definição, embora acrescentando no final a frase "inclusive os que promanam da venda e da permuta de propriedades", mas esse adendo foi eliminado pelo Decreto nº 5.138, de 05.01.27. O artigo 22 do Regulamento de 1932 adotava a redação acima, e os Decretos-leis nºs 4.178/42 e 5.844/43 acrescentaram à definição "e demais proventos previstos neste Decreto-lei", constante da Constituição de 1934.*

O CTN substituiu a palavra "ganho" por "produto" e excluiu a referência final a "demais proventos" que, passou a ser objeto do item II.

Essa definição resultou da concepção original de renda tributável, formada a partir do conceito jurídico de fruto, como espécie de coisa acessória: fruto é a utilidade que a coisa produz, sem desfalque da sua substância (CLOVIS BEVILAQUA, "Teoria Geral do Direito Civil", Francisco Alves, Rio de Janeiro, 2ª ed., 1929, § 39); é gerado periodicamente pela coisa principal e dela se destaca quando — percebido ou colhido — se torna disponível. A analogia com o fruto levou a que durante algum tempo prevalecesse um conceito restrito de renda tributável, que compreendia os requisitos de fonte permanente e recorrência e não abrangia os ganhos de capital, sorteios, e outros rendimentos esporádicos. A influência da noção de fruto explica também o uso da palavra "percepção" para representar o ato de adquirir a disponibilidade da renda.

A separação do fruto da coisa principal e sua percepção como objeto de direito distinto implica a idéia de um deslocamento do fruto desde a coisa principal até o beneficiário, o que explica a idéia de renda como ganho originário de uma fonte que flui até o beneficiário.

11. A definição de renda do item I do artigo 43 do CTN foi formulada pela Suprema Corte dos Estados Unidos ao interpretar a lei sobre Imposto das Corporações de 1909 e reproduzida na decisão do caso "*Eisner v. Macomber*" 252 US 189, julgado em 1920 ("*income may be defined as the gain derived from ca-*

*pital, from labor, or from both combined*"). Nessa decisão a Suprema Corte Norte-Americana explicou a definição nos seguintes termos:

"Breve como é, ela indica o atributo característico e distintivo de renda essencial para a correta solução da presente controvérsia. O Governo, embora baseando seu argumento na definição citada, colocou a principal ênfase na palavra "ganho", que foi ampliada para incluir uma variedade de significados; enquanto que a importância das três palavras seguintes foi desprezada ou mal compreendida. "Derivado-do-capital"; "o ganho-derivado-do capital" etc. Aqui temos a matéria essencial: não o ganho que acresce ao capital, não o crescimento ou aumento de valor do investimento; mas um ganho, um lucro, algo com valor de troca que procede da propriedade, separado do capital de qualquer modo investido ou empregado, e chegando, sendo "derivado", isto é, recebido ou sacado pelo recipiente (o contribuinte) para seu uso, benefício e disposição separadas; — isto é renda derivada da propriedade. Nada mais corresponde à descrição."

Essa explicação ressalta a noção de renda como algo que flui de uma fonte e chega ao beneficiário, tal como expresso pela palavra inglesa que a representa ("in-come"). Entre nós a palavra "rendimento", embora definida pela legislação do imposto como "ganho", sempre teve também o significado de fluxo, para o que concorreu a multiplicação das incidências sobre rendimentos em poder das fontes pagadoras: ao atribuir à pessoa que paga o rendimento o dever de reter e recolher o imposto, a lei tributa o rendimento na origem do fluxo, e não em poder de quem recebe o fluxo.

## 2.05 — Fluxos de Renda e de Capital

12. Para precisar a concepção de renda como fluxo é necessário recorrer à noção de fluxos financeiros que nascem da atividade econômica social e à distinção entre fluxos de renda e de capital.

A economia social é um macrosistema de trocas e transferências no qual os agentes produzem bens econômicos, utilizando serviços de fatores de produção (humanos, naturais e de capital), e consomem os bens produzidos.

A palavra “serviço” tem diversos significados, e no sentido em que é aqui empregado significa tudo o que o agente recebe do ambiente e é útil. É ganho, vantagem ou benefício para quem o recebe: algo que não tinha antes, a ele acresce vindo do ambiente e é útil. Os recursos são fontes de serviços, que podem ser produtivos (usados para produzir bens econômicos) ou consumidos (utilizados como meios para alcançar outros objetivos). Os atos econômicos de produção e consumo criam fluxos de serviços originários dos recursos. Os atos de circulação e repartição da renda transferem recursos, bens econômicos e moeda entre os agentes.

A noção de renda tributável é correlata ao conceito econômico de renda repartida, mas o imposto incide sobre ganhos das pessoas concretas, que são os sujeitos passivos da obrigação tributária, e a renda pessoal é financeira — é formada no plano patrimonial, no qual o direito define a esfera econômica das pessoas. Esse plano é dito “patrimonial” porque os direitos que podem ser apreciados economicamente são denominados “patrimoniais” e o conjunto desses direitos e das obrigações de cada pessoa concreta é designado “patrimônio”.

As pessoas ganham renda mediante aquisição de direitos patrimoniais, que conferem modalidades do poder de usar os recursos da sociedade como fontes de serviços. Cada pessoa tem acesso aos recursos e serviços — e sobre eles exerce poder — como titular de direitos patrimoniais; e a participação no resultado da produção social é definida através da criação ou transmissão de direitos.

13. Os fluxos que dão origem à renda pessoal são financeiros porque o que flui entre os agentes (moeda, bens econômicos, bens do patrimônio e direitos e obrigações patrimoniais) tem valor financeiro, isto é, significação em termos de moeda: pode ser fonte ou origem de quantidade de moeda.

Os fluxos financeiros podem ser de renda e de capital. Os de renda geram para quem os recebe o ganho de uma quantidade de valor financeiro que não possuía antes e que pode ser despendida sem reduzir seu estoque de capital. Os de capital têm por objeto estoques de valor financeiro e não geram necessariamente ganho que possa ser despendido sem prejuízo do capital.

Conforme sejam criados por atos de troca ou de transferência, tantos os fluxos de renda quanto os de capital podem ser de *pagamento* (contraprestação em troca) ou de *transferência* (unilaterais). Daí a classificação dos fluxos financeiros em pagamentos ou transferências de renda e pagamentos ou transferências de capital.

14. Os “*pagamentos de renda*” são contraprestação de serviços produtivos fornecidos pelos titulares dos fatores de produção, e sua denominação varia com a espécie de serviço:

a) se os serviços são do trabalho assalariado, os fluxos são denominados salários; se do trabalho autônomo, inclusive combinados com os de capital, a remuneração recebe diferentes designações, como honorários, direitos autorais, preço de serviços prestados etc;

b) se os serviços são do capital, são denominados aluguéis (de bens corpóreos), *royalties* (de bens incorpóreos), juros (de capital financeiro) ou lucros ou dividendos (de capital aplicado em participações societárias).

Os pagamentos que as unidades de produção (como as empresas) fazem aos titulares de fatores constituem o principal mecanismo de repartição da renda nacional, e o conceito de renda constante do item I do artigo 43 do CTN abrange esses pagamentos, que são derivados do trabalho ou do capital.

15. Parte da renda nacional é, no entanto, distribuída ou redistribuída mediante atos unilaterais, que dão origem a fluxos de “transferência de renda”. São deste tipo as pensões, as doações ou subvenções para despesa ou custeio, os tributos e as contribuições compulsórias.

A renda tributável pode ser conhecida e determinada a partir dos fluxos de pagamento e transferência de renda porque, por sua na-

tureza, geram ganho financeiro que pode ser despendido sem prejuízo do estoque de capital, o que explica o emprego da expressão “rendimento” para significar tanto o fluxo quanto o ganho dele resultante.

Cabe referir, todavia, que a pessoa pode suportar custos para receber os *pagamentos e transferências* de renda, o que fundamenta a distinção entre rendimento bruto e líquido. Rendimento bruto é o fluxo considerado com o valor que tem ao entrar no patrimônio; rendimento líquido é o acréscimo patrimonial por ele causado, depois de deduzidos os custos correspondentes. Em regra esses custos são relativamente pequenos e os pagamentos e transferências de renda geram ganho de valor financeiro.

16. O “*pagamento de capital*” é fluxo de quantidade de valor financeiro transferida em troca, como contrapartida de elemento do patrimônio ou bem econômico imaterial.

*A compra e venda de um bem do patrimônio é negócio no qual o comprador entrega ao vendedor uma quantidade de dinheiro (o preço) em troca da aquisição do bem (que é objeto de aplicação de capital financeiro).*

*O bem econômico material, ao ser vendido pelo produtor, já é elemento do patrimônio, e sua troca compreende dois fluxos de pagamento de capital; o bem econômico imaterial dá origem a um fluxo de capital financeiro (o preço pago pelo adquirente do serviço) e outro de serviço (em sentido econômico) fornecido pelo produtor.*

O fluxo de pagamento de capital, analisado objetivamente — antes de entrar no patrimônio do vendedor ou produtor — é de capital, e não de renda; mas, dependendo dos custos suportados pelo vendedor ou produtor para entregar ou fornecer o bem, pode dar origem a ganho de valor financeiro que é denominado ganho de capital (na venda de bem do patrimônio) ou lucro da produção (na venda de bens ou serviços produzidos). Diferentemente do observado nos fluxos de renda, os custos em regra absorvem parcela importante do valor do fluxo de pagamento de capital e podem excedê-lo, dando origem a prejuízo.

17. O fluxo de “*transferência de capital*”

tem origem em ato unilateral ou fato que transfere estoque de valor financeiro para acrescer ao capital de quem o recebe, como ocorre nas doações, heranças, na subscrição de capital de pessoas jurídicas, nas subvenções para investimento e na emissão de alguns valores mobiliários.

## 2.06 — Renda-Acréscimo Patrimonial

18. A análise da noção de renda como ganho derivado de uma fonte, que chega à pessoa através de fluxo financeiro, mostra que esse ganho se manifesta como acréscimo de valor financeiro ao patrimônio. A renda não é o fluxo, mas o acréscimo patrimonial. O fluxo é curso do valor financeiro que vai acrescer ao patrimônio. E a elaboração doutrinária do conceito de renda tributável como medida da capacidade de pagar tributos demonstrou que a noção de renda como fluxo não abrange alguns ganhos que aumentam a capacidade contributiva das pessoas: a definição de ganho derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos não se ajusta aos ganhos em sorteios, loterias e concursos, nem aos ganhos de capital e outras rendas extraordinárias, e a renda originária de pagamentos de capital não pode ser conhecida e mensurada enquanto fluxo, mas apenas pelos seus efeitos de acréscimo ao patrimônio de quem recebe o fluxo.

Daí a preferência moderna pela definição da renda pessoal como acréscimo patrimonial, e não como fluxo.

## 2.07 — Patrimônio

19. Para precisar essa noção de renda como acréscimo patrimonial é necessário, entretanto, distinguir dois conceitos de patrimônio que, embora correlatos, representam conjuntos de elementos diferentes:

a) o estritamente jurídico, construído pela doutrina jurídica para explicar o plano das relações jurídicas interpessoais, que representa o conjunto dos direitos patrimoniais e obrigações de que a pessoa é sujeito (ativo ou

passivo), ou seja, a parte da esfera jurídica da pessoa relativa à atividade econômica; e

b) o jurídico-financeiro, empregado pelo direito positivo para regular a responsabilidade patrimonial, que considera os direitos e obrigações sob o aspecto do valor financeiro dos respectivos objetos e representa o conjunto das quantidades de valor existentes em objetos de direitos patrimoniais e obrigações, ou seja, o estoque de valor financeiro sob poder da pessoa.

*Essa distinção fica mais nítida quando se considera que:*

*a) no patrimônio representado pelo conceito estritamente jurídico, o que conhecemos (mediante inventário, análise e classificação dos direitos patrimoniais e das obrigações que o compõem) são aspectos qualitativos desses elementos: considerados apenas na sua natureza jurídica, não se prestam a ser quantificados com base em alguma unidade de medida, e na falta de quantificação dos elementos não há como medir o patrimônio;*

*b) os elementos do patrimônio no conceito financeiro são os objetos dos direitos patrimoniais e das obrigações que “contêm” (representam ou significam) quantidades distintas de valor financeiro; seu conhecimento requer, além do inventário, análise e classificação dos direitos patrimoniais e obrigações, a avaliação dos respectivos objetos e a soma dos valores; essa avaliação reduz todos os elementos patrimoniais ao denominador comum do valor financeiro, e a soma de valores permite conhecer o valor total do ativo e passivo patrimoniais.*

20. O conceito de patrimônio usado pelo direito positivo ao regular a responsabilidade patrimonial é o financeiro: responsabilidade patrimonial é a capacidade ou condição da pessoa de responder pelo pagamento do valor de obrigações, e o mecanismo criado pela lei para assegurar essa responsabilidade é a vinculação das obrigações aos bens do patrimônio do devedor. Toda obrigação existe vinculada a um ativo patrimonial, que é a garantia financeira da obrigação: é a existência dos bens do patrimônio que — em caso de descumprimento da obrigação — assegura a eficácia da tutela do Estado, que pode apropriá-

los, realizar seu valor financeiro e transferir esse valor para o patrimônio do credor.

21. O valor total do ativo patrimonial é a medida do capital financeiro nele aplicado. Na sua noção mais simples, capital financeiro é estoque de moeda. Todos os bens do patrimônio têm, entretanto, valor financeiro, que se converte em moeda quando realizado; e como a maior parte dos ativos patrimoniais das pessoas é constituída por outros bens que não a moeda, o conceito mais genérico de capital financeiro abrange qualquer estoque de valor financeiro.

*O capital financeiro somente existe aplicado em ativos patrimoniais, sob a forma de moeda ou de valor de outros bens, e é conceito próprio do plano patrimonial, correlato à noção econômica de capital. No plano da economia real, capital é espécie de recurso, e recurso é estoque de serviços (no sentido com essa palavra é empregada no nº 12); no patrimonial, é aquilo que assegura às pessoas concretas acesso aos recursos da sociedade. Esse acesso se dá por meio de direitos patrimoniais, que em regra podem ser adquiridos com moeda; depende, portanto, em última análise, do estoque de capital financeiro sob poder da pessoa.*

22. As noções de “patrimônio bruto” e “líquido” são próprias do conceito financeiro de patrimônio.

A redução de todos os elementos patrimoniais a quantidades de valor financeiro e a soma dessas quantidades fundamentam a concepção do patrimônio como estoque de valor financeiro positivo — existente nos bens do ativo patrimonial — que pode ser medido de dois modos: por inteiro ou líquido das obrigações.

Patrimônio bruto é a soma de todas as quantidades de valor financeiro que existem em determinado momento nos bens do ativo patrimonial — é a medida do estoque de valor financeiro sob poder do titular.

Patrimônio líquido é o patrimônio bruto diminuído do valor (negativo) das prestações das obrigações. O valor das prestações de obrigações é a medida da parte (ideal) do estoque de valor financeiro existente no ativo

que pertence a terceiros, no sentido de que mais cedo ou mais tarde deverá ser transferida para os credores do titular do patrimônio. Daí dizer-se que o patrimônio líquido é a parte (ideal) do estoque de valor financeiro existente no ativo patrimonial que é de propriedade da pessoa.

23. Essas noções sobre patrimônio permitem precisar o conceito do acréscimo patrimonial que constitui renda: o patrimônio da pessoa que auferir renda é estoque de capital financeiro, e a renda pessoal que acresce ao patrimônio é quantidade de valor financeiro próprio que nele não existia e a ele se agrega.

*Cabe ressaltar que o acréscimo de quantidade do valor financeiro não implica necessariamente acumulação no patrimônio: a renda pode ser consumida ou despendida ao ser ganha, e o fato gerador do imposto, segundo o artigo 43 do CTN, é a aquisição da disponibilidade da renda, independentemente do consumo ou poupança pelo beneficiário.*

24. Nem todo valor financeiro que acresce ao patrimônio líquido é, todavia, renda pessoal, pois o patrimônio líquido pode aumentar com valor transferido para a pessoa a título de capital, como ocorre nas doações, heranças, na subscrição de capital de pessoas jurídicas, nas subvenções para investimento e na emissão de alguns valores mobiliários.

O critério para distinguir o acréscimo-renda do acréscimo transferência de capital é o efeito do seu dispêndio sobre o capital próprio. O acréscimo que é renda pode ser consumido, destruído, ou transferido para terceiro sem prejudicar o capital próprio; o que resulta de fluxo de transferência de capital entra no patrimônio como parte do capital próprio e seu dispêndio implica, necessariamente, diminuição desse capital. Daí a definição de renda pessoal como “valor financeiro que acresce ao patrimônio e pode ser despendido sem diminuir o capital próprio”.

## 2.08 — Rendimento e Renda de Período

25. O conceito de renda pessoal abrange tanto os acréscimos singulares ao patrimônio — resultantes de fluxos distintos — quanto o acréscimo total ocorrido durante um período

de tempo, e a legislação ordinária brasileira tradicionalmente emprega a palavra “rendimento” para significar o fluxo singular de pagamento ou transferência de renda e usa a palavra “renda” no sentido de acréscimo patrimonial durante um período. Em nenhuma hipótese de incidência a legislação adota como base de cálculo um conceito genérico de “renda”: o conceito básico é o de “rendimento”, e renda de período é soma de rendimentos.

*Na incidência anual sobre renda das pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País a base de cálculo era a “renda líquida”, determinada como a diferença entre a “renda bruta” e os abatimentos admitidos; renda bruta era o agregado dos “rendimentos líquidos”, e rendimento líquido o “rendimento bruto” diminuído das deduções admitidas.*

Na incidência sobre a renda das pessoas jurídicas domiciliadas no País a base de cálculo sempre foi designada lucro (real, presumido ou arbitrado), que é o agregado dos resultados singulares durante determinado período.

*Na tributação das pessoas físicas e jurídicas residentes e domiciliadas no exterior a lei também não utiliza o conceito de renda, e o imposto incide sobre “rendimentos” em poder das fontes pagadoras.*

26. No nosso sistema tributário, o conceito de renda compreende, portanto, duas espécies bem distintas:

a) *rendimento*, que é um fluxo singular de renda e pode ser “bruto” o valor que entra no patrimônio, antes de qualquer dedução — ou “líquido” — o acréscimo patrimonial correspondente ao rendimento bruto diminuído dos custos que a pessoa é obrigada a suportar para receber o fluxo; e

b) *renda*, que é o acréscimo patrimonial formado no patrimônio durante determinado período de tempo, como a soma algébrica dos rendimentos líquidos recebidos e dos custos suportados pela pessoa no período.

A definição de renda pessoal como valor financeiro que acresce ao patrimônio e pode ser despendido sem diminuir o capital próprio aplica-se tanto ao rendimento quanto à renda de período: esta não é algo essencialmente

distinto do rendimento, mas o ganho financeiro da pessoa, formado pelos rendimentos, resultados e custos da pessoa, que acresce ao patrimônio durante certo período.

## 2.09 — Rendimento e Receita Bruta

27. A renda que acresce ao patrimônio entra no patrimônio sob a forma de fluxo originário do ambiente da pessoa. Todo acréscimo patrimonial pressupõe um fluxo, e para efeito da resposta à consulta o que importa destacar é a distinção essencial entre “rendimento” e “receita bruta”.

Como já referido, os “pagamentos” (v. no 14) e as “transferências de renda” (v. nº 15) são designados rendimentos e, por natureza, dão origem a acréscimos ao patrimônio que são renda; e as “transferências de capital” (v. nº 17), causam acréscimos de capital, e não de renda.

A quarta espécie de fluxo — o “pagamento de capital” (v. nº 16) — designado “receita bruta” pela legislação ordinária (nas expressões “receita bruta de vendas e serviços” e “receita bruta operacional”), é essencialmente distinto do rendimento: pode dar origem a acréscimo patrimonial que constitui renda, mas esse acréscimo somente existe se a receita excede os custos que a pessoa é obrigada a suportar para ganhá-la. Enquanto fluxo, receita bruta não é renda — é capital: até o montante dos custos necessários para ganhá-la, a receita recebida é recuperação do capital financeiro aplicado nos custos; e somente a parte que excede esses custos dá origem a renda que pode ser objeto do imposto.

28. Quando a pessoa física vende seu imóvel residencial, o preço de venda que recebe é fluxo de capital — uma quantidade de capital que substitui o bem vendido no seu patrimônio. Para saber se esse fluxo dá origem à formação de acréscimo patrimonial é indispensável conhecer o custo do bem para o vendedor, ou seja, a quantidade de capital financeiro que aplicou na sua aquisição e que será substituída pelo capital transferido pela receita bruta; e somente existe renda se a receita bruta é superior ao custo.

O mesmo ocorre quando a pessoa jurídica vende bens do ativo permanente por preço superior ao custo de aquisição residual, que é o capital aplicado para adquirir o bem diminuído (se for o caso) da depreciação, amortização ou exaustão computada nos custos operacionais. Se a receita bruta excede o custo, a pessoa jurídica aufere modalidade de renda que a legislação designa “ganho de capital”; se é inferior ao custo, causa uma “perda de capital”.

Da mesma natureza é o fluxo que a empresa recebe quando vende bens ou serviços de sua produção. A receita bruta das vendas e serviços é fluxo de capital; a pessoa jurídica somente apura lucro operacional se a receita excede os custos suportados para produzir e vender os bens; e se a receita é inferior ao custo, a pessoa jurídica sofre prejuízo operacional, e não acréscimo ao patrimônio.

## 2.10 — Conhecimento objetivo e subjetivo da renda

29. A diferença essencial entre rendimento e receita bruta se reflete no processo de conhecimento da renda:

a) a renda pessoal originária de rendimentos pode ser conhecida objetivamente, a partir do fluxo de pagamento ou transferência de renda;

b) a renda originária de pagamentos de capital não pode ser conhecida com base no fluxo da receita bruta: somente pode ser identificada e quantificada mediante observação do efeito do fluxo no patrimônio, ou seja, do ponto de vista — subjetivo — do patrimônio que o recebe; e esse efeito tanto pode ser redução do capital próprio do patrimônio, designado prejuízo, quanto acréscimo patrimonial, que é renda.

## 2.11 — Conclusões

30. A análise do conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” conduz às seguintes conclusões que interessam à resposta ao quesito da consulta:

I — na repartição constitucional do poder tributário entre a União, o Distrito Federal, os Estados e Municípios, tal como explicitada pelo Código Tributário Nacional, “patrimônio” e “renda ou proventos de qualquer natureza” são objetos de impostos distintos:

a) patrimônio é estoque de capital financeiro sob poder da pessoa, enquanto que renda é valor financeiro que flui para o patrimônio;

b) o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” adotado pela lei ordinária há de ser consistente com essa dicotomia, e não pode compreender os estoques de capital;

c) o imposto sobre estoques de capital existentes no patrimônio ou para ele transferidos é imposto sobre o patrimônio, e não sobre renda;

II — o conceito de renda tributável que resulta do item I do artigo 43 do CTN é o de valor que acresce ao patrimônio líquido originário de fluxo financeiro, mas a distinção do CTN entre impostos sobre patrimônio e sobre renda exclui do conceito de renda o acréscimo ao patrimônio líquido proveniente de transferência de capital;

III — o fato de o artigo 43 do CTN atribuir significados distintos às expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza” e de, no item I, adotar para renda a definição tradicional de rendimento, permite que a lei ordinária faça o imposto incidir sobre rendimentos em poder das fontes pagadoras, ou seja, sobre pagamentos e transferências de renda enquanto fluxos, porque sua natureza do fluxo autoriza presumir o acréscimo patrimonial;

IV — a existência e a dimensão do acréscimo patrimonial originário de receita bruta somente podem ser conhecidos pelos efeitos do fluxo no patrimônio de quem o recebe:

a) receita bruta é pagamento de capital, e enquanto fluxo não pode ser objeto de incidência do imposto de renda; na repartição constitucional do poder tributário, tal como explicitada pelo CTN, é objeto dos impostos sobre circulação;

b) a receita bruta somente causa acréscimo patrimonial se excede os custos suportados pela pessoa que a recebe, e se os custos excedem a receita, o resultado é perda de capital, e não acréscimo patrimonial;

c) a existência de acréscimo patrimonial ou perda de capital proveniente de receita bruta somente pode ser conhecida subjetivamente — do ponto de vista do patrimônio que a recebe;

d) a parte da receita bruta que repõe custos necessários para ganhá-la tem a mesma natureza da indenização por perdas de capital sofridas pelo patrimônio: não acresce ao patrimônio, mas repõe capital que nele já existia;

e) a tributação de receita bruta sem a dedução dos custos necessários para ganhá-la, ou com dedução apenas parcial desses custos, é imposto sobre capital na medida em que incide sobre a reposição, no patrimônio, de capital perdido como condição necessária ao recebimento da receita.

31. Os trechos de Acórdãos a seguir transcritos confirmam que o Poder Judiciário considera o acréscimo patrimonial como a característica essencial do conceito constitucional de renda tributável:

a) da ementa do Acórdão do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, no Recurso Extraordinário nº 117.887-6-SP, em 11.02.93, consta que:

“I. — Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV; CTN, art. 43.”

O Ministro CARLOS VELLOSO, relator, depois de ressaltar que a lei cuja constitucionalidade era apreciada havia sido votada antes do CTN, assim se expressou:

“Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento *sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, à título oneroso*. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal.” (grifos adotados)

b) no Recurso Extraordinário nº 89.791-RJ, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Fe-

deral, em acórdão unânime, de 03.10.78, acompanhou o voto do relator, Ministro CUNHA PEIXOTO, que afirmou:

“Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre *um ganho ou acréscimo do patrimônio*” (grifos aditados), e a seguir transcreveu o seguinte trecho do voto do Ministro OSWALDO TRIGUEIRO no Recurso Extraordinário nº 71.758-GB, (de 14.07.72, “Revista Trimestral de Jurisprudência”, Vol. 66, 1973, p. 150):

“Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaço, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito.”

32. Da identificação do acréscimo patrimonial como característica essencial da renda se infere que o imposto não pode incidir sobre transferência de capital que constitui indenização, cujo efeito não é acrescer o patrimônio, mas nele repor capital perdido. Essa conclusão é confirmada pela legislação em vigor ao excluir do cômputo como rendimento a indenização recebida por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado (Lei nº 7.713, art. 22, parágrafo único; RIR/94, art. 40, XX) e a indenização por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidentes de trânsito (RIR/94, art. 40, XVI).

O Poder Judiciário também reconhece que o imposto não incide sobre indenização, como exemplifica o acórdão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 34.988-0-SP, de 06.10.93, segundo voto do relator, Ministro GARCIA VIEIRA, nos seguintes termos:

“É claro que, quando uma pessoa recebe uma indenização como pagamento de seu imóvel atingido pela desapropriação ou pelos danos sofridos em decorrência de acidentes envolvendo veículo oficial ou por qualquer outro dano a ela causado por agente público, ou lhe paga as férias não gozadas, não está ele recebendo nenhuma renda ou provento de qualquer natureza” (...) “Deve o tributo incidir sobre ganhos ou proventos que causem aumento de patrimônio; ou seja, sobre numerário que venha a somar àquele que já seja propriedade do contribuinte. Mas as indenizações, pela própria natureza jurídica, não causam aumento de patrimônio algum, pois correspondem a uma recomposição, a um prejuízo anteriormente sofrido pela pessoa que as recebe. Não podem ser consideradas renda, pois não redundam em aumento de patrimônio.”

### 3.00 — LUCRO DA PESSOA JURÍDICA

#### 3.01 — Conceito e Espécies

33. Passamos a seguir a expor algumas noções sobre o resultado da pessoa jurídica necessárias à compreensão do significado da dedução de prejuízos de exercícios anteriores.

Resultado da pessoa jurídica que exerce atividade econômica é a quantidade de renda ganha ou de capital financeiro perdido que, respectivamente, acresce ao patrimônio líquido, ou o reduz, por efeito do funcionamento da pessoa jurídica.

O resultado positivo é modalidade de renda denominada lucro; o negativo é perda de capital próprio designada prejuízo.

34. A *Lei das S.A., ao regular a demonstração do resultado do exercício das companhias, prescreve sua discriminação em resultado operacional e não operacional.*

*Resultado operacional é o que decorre das atividades, principais e acessórias, que constituem o objeto da pessoa jurídica. É o resultado normal ou ordinário, que se renova ou reproduz porque a pessoa jurídica está organizada para exercer permanentemente as ati-*

*vidades de que deriva. A Lei das S.A. requer ainda a distinção (dentro do resultado operacional) do lucro bruto, ou margem bruta nas vendas de bens e serviços produzidos pela empresa.*

*Os resultados não operacionais são extraordinários, ou esporádicos, e em regra os únicos relevantes são os ganhos e perdas de capital na alienação de bens do ativo permanente.*

35. O funcionamento da sociedade pode ser reduzido a negócios, operações ou fatos que dão origem, cada um, a lucro ou prejuízo que são resultados singulares, mas o conceito mais usual é o de resultado de período, que é o lucro ou prejuízo decorrente do funcionamento durante certo período.

### 3.02 — Fontes do Resultado

36. A principal fonte do resultado da pessoa jurídica empresarial (que tem por objeto empresa, ou organização que produz bens econômicos destinados à venda no mercado) são as trocas em que revende mercadorias ou vende bens de sua produção, cujo resultado, designado lucro bruto, é a diferença entre a receita bruta das vendas e serviços e os custos dessas vendas.

Toda pessoa jurídica pode, entretanto, ter resultados singulares originários de outras fontes:

*a) se fornece serviços produtivos de recursos não aplicados na produção, o resultado é a diferença entre os rendimentos brutos recebidos (aluguéis, royalties, juros e lucros ou dividendos) e os custos incorridos para ganhá-los;*

*b) os bens do ativo permanente podem perder valor por deterioração, obsolescência ou perecimento; sua titularidade causa custos, e da sua alienação pode resultar lucro ou prejuízo;*

*c) se é titular de participação societária, os direitos de sócio são fonte de rendimentos brutos e podem dar origem a custos;*

*d) em regra a pessoa jurídica financia com recursos de terceiros parte do capital aplicado no ativo patrimonial, e o uso desse capital*

*é fonte de custos (juros e demais despesas financeiras) e pode ser fonte de lucro inflacionário (no curso de processo inflacionário).*

### 3.03 — Formação do Resultado

37. O resultado forma-se no patrimônio da pessoa jurídica como processo de mutações patrimoniais designadas receitas e custos.

A formação do lucro singular é o conjunto das mutações patrimoniais relativas ao mesmo negócio, operação ou fato:

a) o lucro tem origem em fluxo financeiro que entra no patrimônio, designado “receita”, cujo efeito é aumentar o patrimônio líquido;

b) para ganhar a receita, a pessoa jurídica é obrigada a suportar a saída (para o patrimônio de terceiro) de outro ou outros fluxos, ou a perda de valor de bens; essas mutações são designadas “custos” e têm por efeito diminuir o patrimônio líquido;

c) lucro é o ganho financeiro líquido — a parte da receita que ultrapassa os custos e remanesce como acréscimo ao capital próprio.

O lucro de período é formado pelo conjunto de todas as receitas e custos durante o período de determinação.

38. O prejuízo singular forma-se no patrimônio da pessoa jurídica do mesmo modo que o lucro — tem origem em receitas a que correspondem custos, mas o valor das receitas é inferior ao dos custos e o resultado final do negócio é diminuição do patrimônio líquido. O prejuízo pode também resultar da perda de bem do patrimônio; e o prejuízo de período é formado por todas as receitas e custos do período de determinação.

### 3.04 — Receitas

39. Receita é a quantidade de valor financeiro que a pessoa jurídica recebe ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado.

As receitas são de duas espécies — receita bruta e rendimentos brutos.

Receita bruta é o fluxo do tipo “pagamento de capital” que a pessoa jurídica recebe em troca de bens ou serviços por ela entregues ou fornecidos. Se esses bens ou serviços são mercadorias ou produtos da empresa, a receita é denominada “receita bruta de vendas e serviços”; mas há receitas que têm origem na venda ou liquidação de outros bens, inclusive do ativo permanente.

Rendimentos brutos são fluxos dos tipos “pagamentos de renda” (recebidos como contrapartidas do fornecimento de serviços produtivos) e “transferências de renda” (subvenções para custeio).

### 3.05 — Custos

40. Custo é valor financeiro aplicado, perdido ou despendido pela pessoa jurídica como meio ou requisito para alcançar seu fim.

Esse conceito amplo compreende três espécies — (a) custos dos bens adquiridos ou produzidos, (b) custos diretamente relacionados com as receitas do período e (c) custos do período de determinação.

Custos de aquisição ou produção são aplicações ou reaplicações de capital financeiro que têm por contrapartida aquisição ou aumento de valor de bens do patrimônio: o capital aplicado continua a existir no ativo da pessoa jurídica como valor dos bens em estoque ou outros bens do patrimônio, e por isso esses custos não são computados no resultado do período em que ocorre a aplicação de capital.

41. Custos diretamente relacionados com as receitas do período são as quantidades de capital que deixam de fazer parte do patrimônio porque (a) aplicadas em mercadorias ou produtos entregues em troca de receitas brutas ou (b) despendidas no fornecimento dos serviços produtivos em troca de rendimentos e para possuir os bens que são fontes de rendimentos.

Custos do período são os necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, mas não diretamente relacionados com as receitas do período, tais como os da administração geral e os financeiros.

A classificação dos custos depende em boa parte dos critérios adotados para o rateio de despesas indiretas e a apropriação de custos do período, que têm efeitos importantes sobre a distribuição de resultado entre os períodos de determinação.

### 3.06 — Conhecimento do Resultado

42. O funcionamento da pessoa jurídica re-flete-se no seu patrimônio como processo contínuo de mutações patrimoniais: todos os fatos relativos a receitas e custos implicam mutações nos elementos do patrimônio.

Nas empresas de algum porte esse processo pode compreender milhares ou milhões de mutações em cada período e somente pode ser conhecido e representado quando organizado pela escrituração mercantil: é a escrituração com observância da técnica contábil que reúne, classifica, avalia, registra e soma todas as mutações patrimoniais, possibilitando a elaboração de demonstrações ou relatórios resumidos que tornem inteligíveis o patrimônio e as finanças da pessoa jurídica.

*Os conceitos e normas da Contabilidade foram construídos empiricamente durante vários séculos e aperfeiçoados à medida em que os conhecimentos econômicos aumentaram, e os contadores procuram permanentemente, com base na experiência da aplicação da sua técnica, adaptá-los às novas condições das unidades de produção e dos sistemas econômicos e aumentar o grau de eficiência das demonstrações financeiras na função de informar os diversos tipos de usuários a que se destinam.*

A Contabilidade é, portanto, o ramo de conhecimento especializado na apuração de situação financeira e do resultado das unidades de produção, e o lucro das pessoas jurídicas, que constitui a base de cálculo do imposto de renda, somente pode ser conhecido por meio da escrituração mercantil.

43. A escrituração mercantil registra as mutações patrimoniais em um sistema de contas que, segundo sua função, podem ser agrupadas em duas grandes classes:

a) as contas patrimoniais, nas quais são es-

crituradas as mutações que dizem respeito aos elementos do patrimônio existentes em cada momento: algumas registram os bens do ativo (nos grupos ativo circulante, realizável a longo prazo e ativo permanente), outras os elementos do passivo exigível (classificados em passivo circulante e realizável a longo prazo) e o patrimônio líquido;

b) as contas do resultado, nas quais são registrados as receitas e os custos.

As contas patrimoniais são escrituradas continuamente, desde a constituição da pessoa jurídica, e a demonstração financeira designada “balanço patrimonial”, que apresenta de modo resumido os saldos dessas contas em determinada data, informa a situação ou posição financeira do patrimônio nesta data.

As contas de resultado são abertas no início de cada período de determinação e fechadas no balanço de encerramento do período; a “demonstração do resultado do exercício” apresenta, de modo resumido, os saldos das contas de receitas e despesas e informa o resultado líquido do exercício, que é transferido para a conta patrimonial intitulada “Lucros (ou Prejuízos) Acumulados”. Quando a pessoa jurídica auferir lucro, a conta apresenta saldo positivo e é designada “Lucros Acumulados”; quando a pessoa jurídica apura prejuízos que absorve os lucros acumulados, a conta mostra saldo negativo e é designada “Prejuízos Acumulados”. O balanço de encerramento do período já compreende, portanto, o resultado apurado até a data do seu levantamento.

### 3.07 — Período Anual de Determinação do Resultado

44. A pessoa jurídica em regra é constituída por prazo longo, ou indeterminado, e a empresa que constitui seu objeto é organização de produção permanente. O processo de formação do resultado do patrimônio da pessoa jurídica é, portanto, contínuo, mas a lei comercial e a tributária impõem a apuração do resultado em períodos anuais.

*Nos exemplos mais antigos de sociedades comerciais o período de determinação coin-*

*cidia com a da existência da sociedade — as sociedades eram constituídas para um único empreendimento, ou por prazo certo, em geral de 2 a 7 anos, e seu resultado somente era apurado na liquidação: realizado o ativo e pagas as obrigações, a comparação do saldo em dinheiro remanescente com o capital próprio formado inicialmente com contribuições dos sócios permitia saber se a sociedade havia auferido lucro ou sofrido prejuízo, e em que valor.*

*A apuração de resultado somente na liquidação da sociedade desestimulava a participação de aplicadores de capital e impedia a constituição de sociedades com longos prazos de duração. Daí a difusão da prática de apurar e distribuir resultado durante a existência da sociedade, com periodicidade anual.*

45. O lucro ou prejuízo de um período é, respectivamente, o aumento ou a redução do valor do patrimônio líquido, que pode ser determinado pela comparação dos balanços nas datas do início e término do período, elaborados com base em inventário e avaliação dos elementos patrimoniais existentes nessas datas. Esse método não permite conhecer, todavia, a discriminação das receitas e custos, e com o desenvolvimento da técnica contábil, as contas patrimoniais passaram a funcionar como inventário permanente do patrimônio e as contas de resultado a registrar as receitas e custos de cada período.

O montante do lucro apurado pela pessoa jurídica desde sua constituição e que ainda remanesce no patrimônio (depois de absorvido os prejuízos e utilizado o lucro para distribuição de dividendos, constituição de reservas, aumento do capital social e aquisição ou resgate das próprias ações ou quotas) é informado pelo saldo da conta “Lucros Acumulados”. Durante cada período de determinação, o resultado do exercício em curso é informado, nos balancetes mensais ou balanços intermediários, em subconta transitória do patrimônio líquido (intitulada “resultado do exercício em curso”), até que o saldo das contas de resultado do período seja, no encerramento, transferido para a conta “Lucros (ou Prejuízos) Acumulados”.

46. O processo contínuo de formação do resultado da pessoa jurídica é dividido, portanto, em segmentos anuais, delimitados por balanços, e a distribuição do resultado entre os períodos anuais varia com os critérios adotados para a apropriação dos custos e o regime de reconhecimento do resultado, isto é, o conjunto das normas que definem quais as receitas e os custos que devem ser registrados nas contas de resultado de cada período.

*Os dois regimes básicos de reconhecimento são denominados “de caixa” e “de competência”. No regime de caixa, as receitas e os custos são registrados nas contas de resultado quando, respectivamente, recebidos e pagos em dinheiro. No regime de competência — que é o prescrito pela Lei das S.A. e pela legislação tributária — em cada período são computados (a) as receitas e os rendimentos ganhos, independentemente da realização em moeda, e (b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos (Lei das S.A., art. 187, § 1<sup>a</sup>).*

A determinação contábil do resultado do período é ainda influenciada por diversos critérios contábeis de avaliação de elementos do patrimônio e de reconhecimento de obrigações, encargos e riscos.

### 3.08 — Continuidade do Processo de Formação do Resultado Operacional

47. A formação do resultado operacional da pessoa jurídica é um processo contínuo de receitas e despesas, cuja evolução não é influenciada pela segmentação em períodos anuais, e o resultado de cada período não é efeito apenas do funcionamento da pessoa jurídica entre as datas de dois balanços sucessivos, mas de mutações patrimoniais ocorridas e registradas tanto no período encerrado pelo balanço quanto em todos os períodos anteriores.

*A continuidade da formação do resultado fica evidente quando se considera que:*

*a) os bens registrados no imobilizado da pessoa jurídica, destinados de modo perma-*

*nente à produção dos bens e serviços que constituem objeto da empresa e à manutenção das atividades da pessoa jurídica, contribuem para a formação do resultado durante diversos períodos de determinação, em número que varia com a natureza dos bens mas pode atingir 10 ou 20 anos nos equipamentos, prazo ainda maior nas construções e instalações, e toda a existência da pessoa jurídica no caso de terrenos;*

*b) há despesas que, embora não tenham por contrapartida a aquisição de bens do ativo, contribuem para formar o lucro de mais de um período e por isso são registradas como ativo diferido e amortizadas à medida da contribuição para o resultado: são desse tipo as despesas de organização ou reorganização, as pré-operacionais e pré-industriais, os juros durante a construção, o decapeamento e desenvolvimento de mina, as pesquisas tecnológicas ou minerais, as benfeitorias em bens de terceiro etc.;*

*c) outros bens são possuídos pela sociedade empresária como fontes permanentes de rendimentos financeiros, tais como as participações societárias e os bens destinados a locação;*

*d) o ciclo operacional da empresa não coincide com os períodos de determinação do resultado; em cada balanço existem bens em diferentes estágios do processo produtivo; e os custos de aquisição e produção registrados nas contas patrimoniais de estoques somente são computados no resultado quando da venda dos bens ou serviços;*

*e) as receitas brutas de vendas e os rendimentos somente são ganhos pela pessoa jurídica quando completada a venda ou decorrido o prazo a que corresponda o rendimento, mas seu valor em dinheiro tanto pode ser recebido por antecipação quanto no momento em que é ganho, ou a prazo.*

### 3.09 — Custos Incorridos em Períodos Anteriores

48. O resultado do período compreende, portanto, custos incorridos tanto no próprio período quanto em períodos anteriores.

Os custos de aquisição ou produção incorridos em períodos anteriores estão registrados no balanço do início do exercício como custo de aquisição ou produção dos bens em estoque ou como ativo diferido, mas há custos que não constam desse balanço porque foram computados nas contas de resultado de períodos anteriores, já encerradas.

Por exemplo:

*a) as despesas de administração geral e demais custos indiretos, embora relativos a todas as atividades da pessoa jurídica, são computados como custos do período, o que corresponde a apropriá-los apenas aos bens e serviços vendidos, sem reflexos no valor dos bens em estoque e do ativo permanente;*

*b) as despesas financeiras: o capital de terceiros é utilizado para financiar tanto os estoques e demais bens do ativo quanto as vendas a prazo, mas todas as despesas financeiras são registradas como custos do período, sem influenciar o valor dos estoques e do ativo permanente (com exceção dos juros durante a construção de instalações produtivas, quando registrados no imobilizado ou no diferido);*

*c) é comum que a pessoa jurídica faça aplicações de capital em desenvolvimento de produtos ou mercados, em "marketing" e em outros custos que contribuirão para o resultado de diversos períodos, mas são registradas como custos do período em que são realizadas, e não naqueles em que é reconhecida a receita a eles correspondentes.*

49. Os critérios contábeis da escrituração mercantil conduzem a que somente sejam computados no valor das mercadorias e dos produtos em estoque os custos diretamente relacionados com sua aquisição e produção. Todos os demais custos são registrados nas contas de resultado do período em que são incorridos, o que corresponde a apropriá-los como custo das vendas do período, exacerbando a sensibilidade do resultado da pessoa jurídica à variação dos preços de venda. Por isso, mesmo no caso de empresa estruturalmente bem equilibrada, uma diminuição relativamente pequena no volume da receita pode levar à apuração de prejuízo.

### 3.10 — Prejuízo Operacional do Exercício

50. O fim da empresa é realizar lucro, mas a apuração de prejuízo operacional em um ou outro exercício é risco normal da sua atividade. É freqüente nos primeiros anos de implantação do empreendimento econômico, até que alcance as condições de produção e vendas projetadas, e é maior nas empresas cujos produtos estão sujeitos a grande variação de preço, como nas atividades rurais.

Em qualquer empresa, o prejuízo pode resultar de uma situação conjuntural, como, por exemplo, da redução dos preços dos produtos em razão do excesso de oferta nos mercados, ou da diminuição do volume de produção causada por falta de matérias primas, greve de empregados ou defeitos nos equipamentos de produção; mas pode decorrer também de causas estruturais, que vão desde a destruição por acidente de instalações produtivas até o obsolescência da tecnologia utilizada e a ineficiência administrativa.

51. Seja qual for a causa, quando a empresa se encontra em situação deficitária é obrigada a funcionar com prejuízo enquanto aguarda modificação nos mercados ou adota as providências e faz os investimentos necessários para restabelecer a lucratividade: a empresa é organizada para funcionar continuamente e a suspensão das vendas, a interrupção do processo produtivo e a despedida do pessoal empregado agravam o prejuízo operacional e podem conduzir à falência.

Para que a empresa possa continuar a funcionar em situação de *déficit* é indispensável que suporte a perda de capital correspondente ao prejuízo enquanto não volta a ter lucro. E tanto o capital perdido como prejuízo operacional quanto o aplicado nos investimentos indispensáveis para corrigir as causas do *déficit* são custos necessários para que possa auferir lucro nos exercícios seguintes: sem esses custos a empresa não voltará a ter viabilidade econômica e seu destino é a liquidação.

O prejuízo operacional de um exercício é, portanto, espécie de custo transferido para o exercício ou exercícios seguintes; e esse custo

é tão necessário à formação do lucro nesses períodos quanto todos os demais custos de exercícios anteriores registrados nos estoques de bens ou no ativo diferido.

### 3.11 — Dedução do Prejuízo de Exercício Anterior

52. O reconhecimento de que o prejuízo de exercício anterior é custo necessário dos exercícios seguintes fundamenta o seguinte dispositivo da Lei da S.A.:

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

*As participações compreendem tanto as de empregados, administradores, partes beneficiárias e debêntures (que do ponto de vista dos acionistas são custos necessários ao ganho do lucro e, por isso, deduzidos na determinação do lucro líquido do exercício (art. 191)), quanto as dos acionistas, que são os dividendos distribuídos.*

### 3.12 — Lucro Líquido do Exercício e Lucro da Sociedade

53. Lucro líquido do exercício é, portanto, o resultado positivo apurado no período compreendido entre dois balanços, mas o lucro da sociedade existente na data de cada balanço não é o informado pela demonstração do resultado do exercício e sim pelo saldo da conta de “Lucros Acumulados”.

A partir da Lei das S.A. de 1976, essa proposição não é óbvia porque a lei, adotando a técnica contábil mais moderna, substituiu a “Demonstração da Conta de Lucros e Perdas” da Lei das S.A. de 1940 (Decreto-lei nº 2.627, de 26.09.40) por duas demonstrações distintas — de “Lucros ou Prejuízos Acumulados” e do “Resultado do Exercício”.

A Lei das S.A. de 1940 requeria apenas duas demonstrações financeiras — o balanço patrimonial e a “demonstração da conta de lucros e perdas”, e esta (regulada no art. 136) compreendia tanto a movimentação dos lu-

ros acumulados quanto o resultado do exercício: somava algebricamente, na mesma demonstração, o saldo não distribuído dos lucros anteriores (ou o prejuízo transferido do exercício anterior), as receitas e custos do exercício, a constituição de reservas, os dividendos e as participações a serem pagos, para determinar o saldo (positivo ou negativo) transferido para o exercício seguinte.

A Lei das S.A. de 1976 requer a elaboração da “Demonstração do Resultado do Exercício” porque é informação importante para que os acionistas possam apreciar a gestão dos administradores e os investidores do mercado possam formular previsões sobre a rentabilidade da companhia.

A noção de que o lucro da sociedade é informado pelo saldo da conta de “Lucros Acumulados” era mais fácil de perceber do regime da Lei das S.A. de 1940, mas continua a prevalecer a partir de 1976 porque a lei requer que o resultado líquido do exercício seja transferido para a conta “Lucros (ou Prejuízos) Acumulados” e aí absorva o prejuízo de exercícios anteriores.

54. O lucro da sociedade, tal como definido pela lei comercial, é modalidade de renda pessoal e, como toda renda, é aumento do patrimônio líquido que pode ser despendido sem reduzir o capital próprio.

A pessoa jurídica constituída com determinado capital social contribuído pelos sócios somente tem lucro quando a conta de “Lucros (ou Prejuízos) Acumulados” é positiva. Se no primeiro ou primeiros exercícios sociais sofre prejuízos, o saldo dessa conta informa o montante de capital próprio perdido, e a pessoa jurídica somente apura lucro no balanço em que o saldo da conta passa a ser positivo: até o montante do prejuízo acumulado, o lucro líquido do exercício apurado anualmente repõe o capital próprio perdido, e somente o lucro que excede do prejuízo acumulado é valor financeiro que pode ser despendido sem redução do capital próprio.

Se a pessoa jurídica constitui reservas com o saldo da conta de “Lucros Acumulados”, o montante do capital próprio que serve de parâmetro para verificar a existência de lucro passa a ser a soma do capital social com as

reservas: a pessoa jurídica somente voltará a ter lucro quando a transferência de lucro líquido do exercício restabelecer o saldo positivo na conta “Lucros Acumulados”.

55. A compensação de resultados positivos e negativos em diferentes exercícios dá-se, portanto, na conta patrimonial “Lucros (ou Prejuízos) Acumulados”, e a Lei das S.A. prescreve essa compensação nos seguintes dispositivos:

a) ao regular a “Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados”, determina que o lucro líquido do exercício seja transferido para essa conta (art. 186, II); e

b) no parágrafo único do artigo 189, estabelece que o prejuízo do exercício é obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados e somente depois de esgotados esses lucros pode ser absorvido pelas reservas de lucro e pela reserva legal.

Os dispositivos legais citados demonstram que a lei comercial prescreve a dedução do prejuízo de um exercício no exercício ou exercícios seguintes.

### 3.13 — Lucro Distribuível como Dividendo

56. O princípio de que a pessoa jurídica somente tem lucro depois de compensar os prejuízos de exercícios anteriores é fundamental no regime da lei comercial, a fim de que a sociedade de responsabilidade limitada não distribua aos sócios, a título de dividendo, o capital social, que constitui a garantia dos credores.

O fim da pessoa jurídica empresarial é auferir lucro para distribuir dividendos, e o objetivo da lei comercial, ao regular as demonstrações financeiras e a distribuição de dividendos, é proteger o crédito, essencial ao funcionamento da economia social de trocas.

*A primeira e mais importante função da disciplina legal das demonstrações financeiras é evitar que os administradores e sócios das sociedades de responsabilidade limitada elaborem e aprovelem balanço que informe lucros fictícios, porque a distribuição de dividendos sem lucro apurado constitui devolução do capital próprio aos sócios em fraude aos credores.*

*Nas sociedades em que a responsabilidade dos sócios é limitada, a garantia única dos credores é o capital social, que é a quantidade de valor financeiro que os sócios declaram submeter ao regime legal próprio do capital social e deve existir no ativo para que a sociedade possa reconhecer lucro e transferir bens do seu patrimônio para os dos sócios a título de dividendo ou preço de compra das próprias ações. As normas legais protegem a realidade e intangibilidade do capital social. Para a lei é fundamental o princípio de que a companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucros apurados, e a importância que a legislação empresta a esse princípio é evidenciada pelo dispositivo do Código Penal que tipifica como crime a distribuição de lucros fictícios (art. 177, § 1º, VI).*

57. A norma fundamental de preservação do capital social, como garantia dos credores, consta no seguinte dispositivo da lei:

“Artigo 201 — A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reservas de lucro; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do art. 17.

§ 1º — A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º — Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa fé tenham recebido. Presume-se a má fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.”

58. Os dividendos somente podem ser distribuídos, portanto, quando existem lucros apurados que remanesçam no patrimônio da companhia na conta “Lucros Acumulados” ou em conta de reserva de lucro:

a) lucro existente na sociedade não é o lucro líquido do exercício, mas esse lucro deduzido dos prejuízos acumulados: ao regular a “demonstração de lucros ou prejuízos acumulados”, a lei prescreve que o lucro líquido do exercício seja transferido para essa conta (art.

186, II), que registra os prejuízos de exercícios anteriores, o que assegura a absorção dos prejuízos pelos lucros prescrita no parágrafo único do artigo 189;

b) o saldo de lucros acumulados e as reservas de lucros são as únicas quantidades de lucro que continuam no patrimônio em cada balanço patrimonial.

*A única exceção admitida pela lei ao princípio de que os dividendos somente pode ser distribuídos à conta de lucro é o dividendo cumulativo de ações preferenciais às quais o estatuto assegura o direito de recebê-lo, no exercício em que o lucro for insuficiente, à conta de reservas de capital formadas com ágio na emissão de ações, produto de alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, prêmio recebido na emissão de debêntures e doações e subvenções para investimento (art. 17, § 5º e art. 182, § 1º).*

### 3.14 — Conclusões

59. Essa análise do lucro da pessoa jurídica segundo a legislação comercial fundamenta as seguintes conclusões:

I — o lucro ou prejuízo forma-se no patrimônio da pessoa jurídica como a diferença entre mutações patrimoniais designadas receitas e custos;

II — as receitas são de duas espécies:

a) receita bruta, que é pagamento de capital recebido em troca de bens ou serviços entregues ou fornecidos pela pessoa jurídica; e

b) rendimentos brutos, que são pagamentos de renda ou transferências de renda;

III — os custos são quantidades de capital financeiro aplicado, perdido ou despendido pela pessoa jurídica como meio ou requisito para ganhar as receitas;

IV — o processo de formação do resultado da pessoa jurídica somente pode ser conhecido e representado quando organizado pela escrituração mercantil;

V — esse processo é contínuo, mas a lei comercial e a tributária prescrevem sua apuração em períodos anuais de determinação;

VI — o resultado de cada período com-

preende custos incorridos tanto no próprio período quanto em períodos anteriores;

VII — o prejuízo operacional de um exercício é custo transferido para o exercício ou exercícios seguintes, tão necessário à formação do lucro quanto os demais custos de exercícios anteriores registrados nos estoques ou no ativo diferido;

VIII — a lei comercial prescreve a dedução do prejuízo do exercício no exercício ou exercícios seguintes;

IX — a lei comercial requer que essa dedução se faça através da conta “Lucros (ou Prejuízos) Acumulados”, e não diretamente na demonstração do resultado do exercício, para assegurar duas informações igualmente úteis para todos os interessados — o resultado do exercício e o resultado acumulado até o exercício.

## 4.00 — LUCRO REAL E SUA DETERMINAÇÃO

### 4.01 — Base de Cálculo do Imposto das Pessoas Jurídicas

60. O artigo 44 do CTN prevê três espécies de base de cálculo do imposto de renda, que não significam conceitos distintos de renda mas diferentes modos de determiná-la: renda real, no sentido de verdadeira, é a apurada com base em fatos; renda arbitrada é a estimada pela autoridade lançadora quando o sujeito passivo do imposto deixa de cumprir a obrigação acessória de apurar a base de cálculo; e renda presumida é a estimada pelo contribuinte mediante procedimento simplificado pelo qual pode optar nos casos e segundo critérios da lei.

Salvo nas hipóteses de arbitramento, ou em que a lei autoriza o contribuinte a optar pelo lucro presumido, a base de cálculo do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas é o lucro real, e a legislação tributária em vigor dispõe que:

a) lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compen-

sações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (DL no 1.598/77, art. 6º);

b) lucro líquido do exercício é conceito da Lei das S.A. (nº 6.404/76, art. 187, VII) que, segundo a própria lei tributária (DL nº 1.598/77, art. 67, XI), deve ser determinado com observância das disposições da lei comercial.

61. Para determinar a base de cálculo do imposto a lei tributária adota, portanto, o lucro líquido do exercício, tal como regulado pela lei comercial, porém contém normas que autorizam ou prescrevem ajustes no lucro comercial.

Os ajustes da lei tributária se explicam pelo seguinte:

I — a lei comercial regula o lucro do ponto de vista dos acionistas, para os quais constituem custos o imposto de renda e as participações pagas a empregados, administradores e partes beneficiárias;

II — a lei tributária adota como base de cálculo do imposto o lucro da pessoa jurídica, antes das participações, e considera o imposto de renda como participação da União no lucro da pessoa jurídica, vedando a sua dedução como custo; por isso, a base do imposto é definida a partir do lucro da pessoa jurídica antes da provisão para o imposto de renda, e não do lucro líquido do exercício, tal como conceituado pela lei comercial;

III — a lei comercial regula o lucro com o objetivo precípuo de impedir que as demonstrações financeiras informem lucros inexistentes, e as normas da lei tributária sob determinação do lucro real têm objetivos diferentes:

a) algumas visam a proteger a arrecadação tributária da União impedindo que a pessoa jurídica deduza despesas não necessárias ao funcionamento da empresa, ou de interesse exclusivo de administradores e sócios, e cobrem despesas ou negócios que constituem formas de distribuição disfarçada de lucro;

b) outras são instrumentos do Estado para orientar as atividades econômicas através de estímulos fiscais à poupança, ao investimento ou a determinadas atividades;

IV — devido a esses objetivos, as disposições da lei tributária sobre determinação da

base de cálculo autorizam a dedução dos custos necessários (e os estímulos fiscais) e vedam a dedução de valores que não são necessários ou constituem distribuição do lucro.

As normas básicas sobre a apuração do lucro conduzem, todavia, a lucro real compatível com o conceito constitucional de “rendas e proventos de qualquer natureza”, pois asseguram a dedução da receita bruta dos custos e despesas necessários ao ganho da receita:

a) o parágrafo único do artigo 225 do RIR/94 define como lucro bruto a diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos;

b) o artigo 242 e seus parágrafos do RIR/94 reproduzem as normas legais sobre despesas operacionais, nos seguintes termos:

“Art. 242 — São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte.

§ 1º — São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º — As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

A diferença de objetivos da lei comercial e da tributária deixa evidente que as normas fiscais sobre determinação do lucro real que diferem das comerciais não implicam necessariamente cobrança do imposto com violação do conceito constitucional de renda; mas essa violação pode ocorrer se a norma da lei tributária veda a dedução de custo necessário ao ganho da receita.

#### 4.02 — Compensação de Prejuízos de Exercícios Anteriores

62. A legislação tributária em vigor inclui entre os ajustes do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, a compensação de prejuízos de exercícios anteriores.

*Esse ajuste está autorizado no § 3º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 (RIR/94, art. 196), nos seguintes termos:*

“§ 3<sup>a</sup> — Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

.....  
c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.”

A lei comercial prescreve a dedução dos prejuízos anteriores, e a lei tributária a admite porque — como já referido — seu objetivo é preservar a base de cálculo do imposto, e os custos necessários são por ela autorizados, e não prescritos. Essa dedução é referida em outros dispositivos legais como “compensação do prejuízo”, à semelhança da lei comercial, que regula a dedução como compensação de lucros e prejuízos na conta “Lucros ou (Prejuízos) Acumulados.”

#### 4.03 — Evolução da Legislação Sobre Compensação de Prejuízos

63. A compensação de prejuízos foi introduzida na legislação do imposto pela Lei nº 154/47, e os 49 anos de sua vigência podem ser divididos em três períodos:

a) nos primeiros 30 anos (até 1976/7) a compensação foi admitida nos três exercícios seguintes e desde que o prejuízo excedesse as reservas existentes;

b) em 1976 o Decreto-lei nº 1.493 estendeu o prazo de compensação para quatro exercícios e eliminou o requisito da absorção do prejuízo por lucros ou reservas; e em 1977, o Decreto-lei nº 1.598 regulou a matéria mais pormenorizadamente, mantendo o prazo de 4 anos para a compensação; esse regime vigeu nos 18 anos seguintes, com as seguintes alterações:

(i) o Decreto-lei nº 2.341/87 estabeleceu que a pessoa jurídica não pode compensar prejuízos se entre a data da apuração e da compensação tiver ocorrido, cumulativamente, modificação do seu controle societário e do ramo de atividade, e vedou a sucessão de prejuízos em caso de incorporação, fusão ou cisão;

(ii) a Lei nº 8.383/91 eliminou a limitação

do prazo de 4 anos para a compensação, que foi restabelecido pela Lei nº 8.541/92.

c) o artigo 42 da Lei nº 8.981/95 limitou a compensação de prejuízos a 30% do lucro líquido ajustado, preceito que foi reproduzido no artigo 15 da Lei nº 9.065/95 e no artigo 31 da Lei nº 9.249/95, que subordinou a compensação de prejuízos não operacionais com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30%, e eliminou o prazo para compensação.

O limite à compensação resultou da orientação adotada pela Secretaria da Receita Federal nos últimos anos de procurar obter aumento na arrecadação do imposto mediante eliminação ou limitação de deduções da receita bruta, e não pela modificação de alíquotas.

#### 4.04 — É Inconstitucional a Lei que Veda a Dedução de Custos Necessários

64. Como anteriormente exposto:

I — o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas incide sobre renda de período, que é acréscimo patrimonial ocorrido durante um período de determinação;

II — o resultado da atividade da pessoa jurídica forma-se do seu patrimônio como processo de mutações patrimoniais de receitas e custos, que somente pode ser conhecido mediante escrituração mercantil com observâncias das normas contábeis; lucro da pessoa jurídica é valor demonstrado pela escrituração, e a lei tributária não pode definir a base de cálculo do imposto segundo quaisquer critérios de estimativa (salvo como opção do contribuinte ou em caso de arbitramento) nem estabelecer normas de escrituração que conduzam a tributação de valor superior ao acréscimo patrimonial efetivamente ocorrido na pessoa jurídica;

III — como demonstrado no item 2.09, receita bruta é “pagamento de capital” que somente dá origem a acréscimo patrimonial se excede os custos suportados pela pessoa para recebê-la; o imposto somente pode incidir so-

bre o acréscimo patrimonial resultante da receita bruta, e não sobre a própria receita;

IV- o acréscimo patrimonial que constitui renda tributável é formado pela diferença entre as receitas e os custos necessários para ganhá-las, e é inconstitucional a lei (a) que define como base de cálculo a receita bruta, ou uma porcentagem dessa receita, ou (b) que prescreve a determinação do lucro real computando receitas porém vedando a dedução de custos necessários para ganhá-las: se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre renda, mas sobre renda e capital, pois a parte da receita bruta correspondente aos custos necessários é reposição de capital, e não renda;

V — a parte da receita bruta que repõe no patrimônio da pessoa jurídica custos necessários é transferência de capital da mesma natureza que a indenização de perdas ou prejuízos, e não se compreende no conceito de renda tributável.

#### 4.05 — Conclusão

65. Como demonstrado no item 3.10, os prejuízos operacionais de exercícios anteriores são custos necessários para ganhar as receitas de exercícios subsequentes. Os prejuízos acumulados somente diferem dos demais custos de exercícios anteriores pela conta em que estão registrados:

a) os prejuízos constam da conta do patrimônio líquido “Prejuízos Acumulados”, que informam o valor da perda de capital próprio;

b) outros custos de exercícios anteriores acham-se registrados nas contas de ativo patrimonial (de estoques e diferido) do balanço de abertura de cada exercício.

O saldo de Prejuízos Acumulados constante do balanço do início do exercício representa a perda de capital sofrida pela pessoa jurídica a ser compensada com o lucro do exercício que se inicia, e o lucro apurado no término do período anual somente constitui acréscimo patrimonial tributável na parte em que excede os prejuízos acumulados.

Por conseguinte, a legislação do imposto de renda não pode, validamente, excluir ou limi-

tar a compensação de prejuízos para efeito de determinar a base de cálculo do imposto das pessoas jurídicas.

#### 4.06 — Graduação do Imposto e Tratamento Desigual de Contribuintes

66. Essa conclusão é confirmada pelo fato de a proibição de dedução de exercícios anteriores ser incompatível com os princípios constitucionais de que (a) “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º) e (b) a lei tributária não pode “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (art. 150, II).

O quadro abaixo compara o imposto pago por duas pessoas jurídicas que durante quatro exercícios apurem lucro antes do imposto de 400, uma como lucro regular de 100 por ano e a outra com a apuração de prejuízo em dois exercícios e lucro em outros dois.

	1	2	3	4	TOTAL
I — PESSOA JURÍDICA SEM PREJUÍZO					
Lucro antes do imposto	100	100	100	100	400
Imposto de Renda (25%)	(25)	(25)	(25)	(25)	100
Lucro após imposto	75	75	75	75	300

	1	2	3	4	TOTAL
II — PESSOA JURÍDICA COM PREJUÍZO NÃO DEDUZIDO					
Lucro (ou prejuízo) antes do imposto	(100)	300	(100)	300	400
Imposto de Renda (25%)	—	(75)	—	(75)	(150)
Lucro após imposto	(100)	225	(100)	225	250

Na primeira hipótese — de lucro regular — a pessoa jurídica paga, no período, 100 de imposto, remanescendo com 300 de lucro após o imposto.

Na segunda hipótese — de lucro irregular — a pessoa jurídica que não pode compensar o prejuízo de exercícios anteriores paga im-

posto de 150 — 50% a mais do que a primeira, remanescendo com apenas 250 após o imposto.

67. O quadro a seguir demonstra que, deduzido o prejuízo de exercício anterior, a pessoa jurídica que sofre prejuízo paga o mesmo imposto que a de lucro regular.

	1	2	3	4	TOTAL
III — IMPOSTO COM DEDUÇÃO DO PREJUÍZO ACUMULADO					
Lucro (ou prejuízo) antes do imposto	(100)	300	(100)	300	400
(-) Prejuízo do exercício anterior		(100)		(100)	
Lucro tributável	—	200	—	200	400
Imposto de Renda (25%)		(50)		(50)	(100)
Lucro após imposto		150		150	300

Esses cálculos comprovam que a tributação do imposto de renda com base em lucro real determinado sem compensar integralmente o prejuízo de exercícios anteriores conduz a cargas tributárias diferentes para pessoas que auferem o mesmo lucro.

#### 4.07 — A Compensação de Prejuízos no Direito Comparado

68. O exame da orientação adotada no direito tributário dos Estados Unidos e dos países europeus mostra que todos admitem a compensação de prejuízo sem limitações percentuais, como a estabelecida pela legislação brasileira em vigor, embora a maioria estabeleça um prazo para essa compensação, que em alguns países pode ser retroativa.

69. Assim, nos Estados Unidos, nos termos do § 172 do Regulamento do Imposto de Renda, o prejuízo operacional incorrido em um ano fiscal pode ser compensado retroativamente com a renda tributável nos 3 anos fiscais precedentes e transferido para o futuro, para ser deduzido da renda tributável dos 15 anos fiscais subseqüentes — no total de 18 anos. Conforme é exposto na publicação *Tax Management Portfolio — Net Operating Losses — Concepts and Computations*, nº 539:

“A dedução dos prejuízos operacionais líquidos responde à injustiça potencial resultante do fato de ser o imposto de renda computado e calculado com base em períodos de apuração anual. De acordo com esse sistema, negócios com renda estável que consistentemente excede suas despesas têm plenas condições de utilizar todas as suas deduções. Em contraste, sem a capacidade de deduzir os prejuízos operacionais líquidos, negócios com renda variáveis perderiam o benefício de suas deduções nos exercícios fiscais nos quais as despesas excedessem a renda. O negócio com resultados alternados de lucros e prejuízos pagaria mais impostos em determinado período de tempo que o negócio com lucros estáveis, mesmo que a renda média dos dois negócios seja equivalente. A dedução do prejuízo operacional líquido minimiza a disparidade que, de outra forma, resultaria entre o tratamento fiscal dos negócios com renda relativamente constante e negócios com renda fluante.” (p. A1)

70. O regime da lei americana originou-se de decisões da Suprema Corte Americana, dentre as quais a proferida no caso *Libson Shops, Inc. v. Koehler*, 353 U.S.- 382, 386, no qual a Corte disse que as disposições da lei relativas à compensação, retroativa (“carry back”) e futura (“carry forward”) do prejuízo operacional líquido

“foram decretadas para melhorar as conseqüências drásticas e indevidas de tributar a renda estritamente em base anual. Elas foram desenhadas para permitir um contribuinte compensar seus anos improdutivos (“lean years”) contra os seus anos viçosos (“lush years”) e atingir algo como a renda tributável média computada em período de tempo maior que um ano”.

Em outra decisão (“United States, v. Foster Lumber Co., Inc., 429 US 32, 42-43, 76-2 USTC, 1976), a Suprema Corte, após transcrever o precedente acima, complementou do seguinte modo a idéia subjacente à compensação de prejuízos:

“Houve, de fato, várias considerações políticas atrás da decisão de permitir tomar a média da renda em um período de tempo. Melhorando as conseqüências temporais do

período anual de contabilização, torna possível aos acionistas de companhias com renda flutuante, por oposição àqueles de companhias com renda estável, receber o tratamento tributário mais aproximadamente igual. Sem as deduções dos prejuízos, uma firma experimentando perdas em alguns períodos não seria capaz de deduzir todas as despesas para ganhar a renda, e a *consequência seria um imposto sobre o capital*, suportado pelos acionistas que pagariam taxas mais altas sobre a renda líquida que os titulares de negócios com renda estável.”

71. A combinação da compensação retroativa (“carry back”) e futura (“carry forward”) dos prejuízos é também admitida em vários países europeus, como por exemplo:

a) no Reino Unido e na Irlanda, que admitem a imputação do prejuízo de um exercício aos lucros do exercício anterior, e, havendo sobra, a compensação com os resultados positivos nos exercícios subsequentes, sem limitação de tempo;

b) na Holanda, onde a compensação pode ser feita com os resultados de três exercícios anteriores e de oito exercícios subsequentes;

c) na Alemanha a compensação pode retroagir até dois exercícios precedentes e estender-se aos cinco subsequentes; e

d) a França admite, facultativamente, a dedução de prejuízos dos lucros de até três exercícios precedentes, começando pelo mais antigo, e, remanescendo excesso, a compensação pode se efetuar com os resultados positivos de até cinco exercícios subsequentes.

Outros países europeus não admitem a compensação retroativa, mas a admitem com os lucros apurados nos cinco exercícios subsequentes (Bélgica, Dinamarca, Espanha, Itália, Luxemburgo e Portugal (cf. PIERRE DI MALTA, “Droit Fiscal Européen Comparé”, Presses Universitaires de France, 1995, p. 256-8).

#### 4.08 — Limitação do Prazo de Compensação

72. Como referido no item 4.03, a legislação brasileira desde 1947 admite a compensação de prejuízos durante prazo limitado a 3 ou 4

anos, mas as leis dos últimos anos eliminaram o limite de prazo com relação aos prejuízos apurados no ano de 1992 e a partir de 1º de janeiro de 1996. A questão da compatibilidade do prazo de compensação com o conceito constitucional de renda não é objeto da consulta, mas a existência de prazo para compensação na maioria dos países acima citados impõe as observações a seguir.

É sabido que o regime de repartição do poder tributário constante da nossa Constituição, precisado por leis complementares, é peculiar ao direito brasileiro, e, com a ressalva de que não verificamos as limitações constitucionais de poder de tributar nos países acima referidos, é provável que na maioria deles, senão em todos, o prazo para compensar prejuízos seja matéria de política legislativa e não se coloque a questão da sua compatibilidade com um conceito constitucional de renda.

73. No nosso sistema constitucional, renda é acréscimo patrimonial, e a renda originária de receita bruta é — por definição — o valor da receita que excede os custos necessários para ganhá-la; a *parte da receita bruta que repõe custos é capital, e não renda*; a dedução do custo é requisito legal e lógico para a existência da renda, independentemente do prazo decorrido entre a época em que o custo é incorrido e a receita é recebida; o prejuízo acumulado é custo necessário para que a pessoa jurídica ganhe lucro em exercícios subsequentes, e a limitação do prazo para deduzir o prejuízo implica tributação de capital, e não de renda; e é incompatível com o conceito constitucional de renda a lei que estabelece prazo para a dedução de custos incorridos em exercícios anteriores, inclusive do prejuízo operacional.

É possível, todavia, que se pretenda adotar por analogia o prazo de 5 anos de decadência do direito de lançar o imposto: se o direito da União de constituir o crédito tributário se extingue nesse prazo, o direito do contribuinte de compensar o prejuízo também pode extinguir-se pelo decurso do prazo.

Parece-nos que a analogia é improcedente, porque as razões que fundamentam a fixação de um prazo para o lançamento não existem na compensação de prejuízos.

O fundamento da dedução de-prejuízo de exercício anterior é o conceito de renda como acréscimo patrimonial: a renda tributável somente se configura na medida em que a receita excede os custos necessários para ganhá-la. Esse requisito é comum a todas as modalidades de renda cuja existência pressupõe a comparação de receita bruta com quaisquer custos, tanto os incorridos no próprio exercício do recebimento da receita quanto em exercícios anteriores.

Admitida como verdadeira a proposição de que o prazo para dedução de custos é compatível com o conceito constitucional de renda, a lei poderia regular a apuração de ganho de capital na venda de bens pelas pessoas físicas ou jurídicas, ou de lucro na venda de produtos pela empresa, vedando a dedução do custo de aquisição ou produção incorrido mais de 5 anos antes da venda. Essa inferência, por ser

absurda, comprova a improcedência da proposição.

#### RESPOSTAS AO QUESITO

74. Por esses fundamentos, assim respondemos ao quesito da consulta:

É incompatível com o conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”, tal como explicitado pelo artigo 43 do CTN, a norma do artigo 42 da Lei nº 8.981/95 que, para efeito de determinar o lucro real que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, limita a 30% a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 05 de dezembro de 1996

*José Luiz Bulhões Pedreiras*